

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účetní, daňové a právní aspekty převodu podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným

Accounting, Tax and Legal Aspects of Natural Person Business to Limited Liability Company

Student: Bc. Martina Fejtová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Yvetta Pšenková, Ph.D

Ostrava 2014

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Martina Fejtová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: Účetní, daňové a právní aspekty převodu podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným
Accounting, Tax and Legal Aspects of Natural Person Business to Limited Liability Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické aspekty
 3. Možnosti převodu podnikání
 4. Praktická aplikace
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

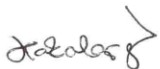
HAVEL, Bohumil. *Zákon o obchodních korporacích*. Ostrava: Sagit, 2012. 287 s. ISBN 978-80-7208-923-9.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2013*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 424 s. ISBN 978-80-7263-771-3.
SKÁLOVÁ, Jana a Pěva ČOUKOVÁ. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 430 s. ISBN 978-80-7357-485-7.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Yveta Pšenková, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Příloha č. 1 je poskytnuta vedoucím práce. Přílohy č. 2 – 6 jsou poskytnuty z daňové evidence konkrétní fyzické osoby.“

V OSTRAVĚ 24.4.2014

F. J. J. J.
MARTINA FEJTOVÁ

Obsah

1	Úvod	5
2	Teoretické aspekty	7
2.1	Obecná charakteristika živnosti.....	7
2.2	Živnost z různých pohledů	7
2.3	Vybrané pojmy ze živnostenského zákona	9
2.3.1	Subjekty oprávněné provozovat živnost	9
2.3.2	Podnikatel.....	10
2.3.3	Živnostenské oprávnění	11
2.4	Dělení živností.....	11
2.4.1	Živnosti ohlašovací	11
2.4.2	Koncesované živnosti	12
2.5	Právnícká osoba	13
2.5.1	Osobní obchodní společnosti.....	14
2.5.2	Kapitálové společnosti	18
3	Možnosti převodu podnikání	28
3.1	Založení nového právního subjektu a ukončení činnosti OSVČ	29
3.1.1	Právní aspekty založení společnosti s.r.o.....	31
3.1.2	Účetní aspekty založení společnosti s.r.o.....	32
3.1.3	Daňové aspekty založení společnosti s.r.o.	37
3.2	Založení nového právního subjektu a prodej obchodního závodu	41
3.2.1	Právní aspekty prodeje obchodního závodu.....	42
3.2.2	Účetní aspekty prodeje obchodního závodu.....	43
3.2.3	Daňové aspekty prodeje obchodního závodu.....	47
3.3	Založení nového právního subjektu a vklad obchodního závodu	50
3.3.1	Právní aspekty vkladu obchodního závodu.....	50
3.3.2	Účetní aspekty vkladu obchodního závodu.....	52
3.3.3	Daňové aspekty vkladu obchodního závodu.....	55
4	Praktická aplikace	57
4.1	Charakteristika vybrané firmy	57
4.2	Popis úkolu	57
4.3	Aplikace převodu podnikání fyzické osoby na společnost s.r.o.....	59
4.3.1	Založení nového právního subjektu.....	59

4.3.2	Prodej majetku fyzické osoby nově vzniklé společnosti s.r.o., plnění dluhů..	61
4.3.3	Ukončení podnikatelské činnosti fyzické osoby	63
5	Závěr.....	64
	Seznam použité literatury	65
	Seznam zkratek	67
	Prohlášení o využití diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

V dnešní době je možno často vidět situaci, kdy se podnikatel – fyzická osoba rozhodne převést své podnikání na některou formu právnické osoby, zpravidla na společnost s ručením omezeným. Toto rozhodnutí může podnikatel udělat několika důvodů, např. protože chce převést své podnikání na děti (např. v případě lékařů), či se mu jako fyzické osobě příliš nedaří. Pokud chce podnikatel učinit takovouto změnu, je nutné se rozhodnout, jakým způsobem podnikání fyzické osoby převede na právnickou osobu. A proto je práce zaměřena na možnosti převodu podnikání fyzické osoby na podnikání v obchodní korporaci. Po výrazných změnách zákonů k 1.1.2014 je toto téma celkem zasaženo a v práci je snaha zmínit všechny podstatné rozdíly a následky změn zákonů, jako je především občanský zákoník či zákon o obchodních korporacích.

V první oblasti teoretické části jsou obsaženy teoretické aspekty živností a právnických osob. V druhé oblasti teoretické části jsou obsaženy jednotlivé možnosti převodu podnikání.

Hlavním cílem diplomové práce je zhodnotit jednotlivé způsoby, jak je možno změnit podnikání fyzické osoby na podnikání ve společnosti s ručením omezeným a následně vyhodnotit nejvhodnější metodu převodu podnikání. V práci jsou popsány tři způsoby, a to založení zcela nového právního subjektu s postupným prodejem majetku fyzické osoby do společnosti s ručením omezeným a postupným ukončením činnosti fyzické osoby, dále založení zcela nového právního subjektu a následný prodej fyzické osoby do nově vzniklé společnosti s ručením omezeným a v neposlední řadě možnost založení zcela nového právního subjektu a následný vklad obchodního závodu do nově vzniklé společnosti s ručením omezeným.

Dílčím cílem diplomové práce je obecně charakterizovat podnikání fyzické osoby prostřednictvím živnosti a právnické osoby prostřednictvím různých druhů společností. Práce je částečně zaměřena i na vysvětlení podstatných a nejdůležitějších změn u jednotlivých druhů společností nastalých v souvislosti s rekodifikací občanského práva k 1.1.2014 pomocí přehledných tabulek. Jsou zde rozebrány všechny druhy společností, které jsou zákonem o obchodních korporacích definovány, a to veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, akciová společnost a především společnost s ručením omezeným.

Dále jsou v práci u každé metody převodu podnikání postupně rozebrány právní, účetní i daňové aspekty dané metody.

Posledním dílčím cílem práce je aplikovat jednu metodu převodu podnikání, která je vyhodnocena jako nejvhodnější s ohledem na teoretickou část práce, a to je obsaženo v poslední kapitole práce. Pro praktickou část jsou použita účetní data z existující fyzické osoby, na kterou je vybraná metoda převodu podnikání zjednodušeně aplikována.

V práci je využíváno hned několik metod, a to pozorování, srovnání, dedukce a analýzy. Pozorování je uplatňováno především v praktické části, kdy je pozorována situace ve vybrané firmě. Jsou zde sledovány určité uskutečněné transakce související s prodejem majetku, je zkoumána např. kniha pohledávek či kniha dluhů. Metoda srovnání je spíše využívána v teoretické části, kdy je snaha o srovnání stavu zákona do 31.12.2013 se stavem k 1.1.2014 ve spojitosti s jednotlivými druhy společností. Dedukce je využíváno převážně v praktické části, kdy od určitých předpokladů je dosaženo daného závěru. A metoda analýzy je využívána v teoretické části, kdy jednotlivé možnosti převodu podnikání jsou rozloženy na právní, účetní a daňové aspekty pro lepší zhodnocení dané možnosti převodu podnikání.

2 Teoretické aspekty

2.1 Obecná charakteristika živnosti

Fyzická osoba, na kterou je část této práce zaměřena, může podnikat jako živnostník, kdy je povinna provozovat svoji činnost s ohledem na živnostenský zákon, nebo je jí prováděna jiná samostatně výdělečná činnost (např. výkon nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů nebo činnost znalce, tlumočníka, zprostředkovatele kolektivních sporů, zprostředkovatele kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona, atd.). Předmětem diplomové práce je fyzická osoba jako živnostník.

Pro definování živnostenského podnikání a všech pojmů s ním spojených je specializován zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále ŽZ).

Pod pojmem „živnost“ si hodně z nás představí menší obchodní závod, např. i rodinný, pro který podnikatel (živnostník) žije a je ochoten udělat cokoliv, aby živnost udržel. V mnohých případech je na těchto živnostech postaven život i celé rodiny. Obzvlášť v případech, kdy je většina členů rodiny v dané firmě zaměstnána. A hlavně podnikatel je za dluhy firmy ručitelem celým svým majetkem. Je jen na rozhodnutí dané osoby, zda je ochotna a schopna nést rizika a velkou zodpovědnost spojenou s tímto druhem podnikání. Je jen na rozhodnutí podnikatele v jaké oblasti je ochoten podnikat a jak bude hodně aktivní, aby docílil předem daných cílů.

2.2 Živnost z různých pohledů

Z právního pohledu je živnost vysvětlována jako soustavná podnikatelská činnost provozována samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených ŽZ.

V § 3 ŽZ jsou vymezeny činnosti, které nemohou být za živnost považovány, např. provozování činností vyhrazených státu, právníckým osobám, např. dle autorského zákona či pošty – dle zákona o poštách. Dále jsou vyloučeny činnosti podle zvláštních předpisů, jako je činnost lékařů, lékárníků, zalců a tlumočnicků, stomatologů, veterinárních lékařů, notářů, advokátů, daňových poradců, auditorů, autorizovaných architektů a inženýrů, pojišťovacích agentů, pracovníků výzkumu, výroby a distribuce léčiv, nakládání s vysoce nebezpečnými látkami, výchova a vzdělávání ve školách, předškolních a školských zařízeních zařazených do sítě škol, atd.

Dle ŽZ jsou základní znaky podnikání vysvětleny následovně:

- soustavnost – činnost nemusí být považována za „každodenní“, ale je postačující, je-li činnost opakována v pravidelných kratších či delších časových intervalech (činnosti, které jsou provozovány jen po určité období v roce, jako např. prodej kaprů o Vánocích či prodej malovaných vajíček o Velikonocích). Je zde důležité, aby byla činnost opakována pravidelně,

- samostatnost – tento znak je splněn fyzickou nebo právnickou osobou, pokud se rozhoduje o provozování své živnosti úplně sama bez jakéhokoli organizačního nebo jiného podobného vlivu jiné osoby,

- vlastním jménem – je myšleno tak, že je živnost provozována podnikatelem pod svou obchodní značkou, tzn. názvem, pod kterým je podnikatel zapsán do Obchodního rejstříku (dále OR). Na podnikatele nezapsaného v OR není ustanovení o obchodním závodě vztaženo (v tomto případě právní úkony fyzické osoby jsou prováděny pod jejím jménem a příjmením a právnickou osobou jsou prováděny pod jejím názvem). V zákoně je řečeno, že pokud podnikatel není zapsán do OR, je oprávněn u jména a příjmení, příp. názvu užívat při podnikání odlišující dodatek nebo jiné označení za podmínky, že nebude působit klamavě a je užíván v souladu s právními předpisy a dobrými mravy soutěže,

- vlastní odpovědnost – v praxi je vyjádřeno tak, že při výkonu živnosti se podnikatel může z nejrůznějších důvodů setkat nejen s úspěchem, ale také s neúspěchem, takže např. při platební neschopnosti ručí za své dluhy penězi a svým majetkem,

- dosažení zisku – je spojováno s již uvedeným úspěchem při provozování živnosti. Je důležité, že každým podnikatelem je o zisk usilováno, nicméně nemusí ho být vždy dosaženo,

- za podmínek stanovených ŽZ – je myšleno tak, že při výkonu činnosti musí být respektovány podmínky stanovené ŽZ. Živnostenské podnikání je specifickou podnikatelskou oblastí, kde pro provozování činnosti je nutné mít živnostenské oprávnění. Jinak činnost není možno provozovat.

Z ekonomického pohledu je podnikání definováno jako zapojení ekonomických zdrojů a ostatních aktivit tak, že je zvýšena původní hodnota těchto zdrojů.

V sociologickém pojetí je podnikání definováno jako vytváření blahobytu pro všechny zúčastněné, hledání cesty k dokonalejšímu využití zdrojů, vytváření pracovních míst a příležitostí pro občany.

V psychologickém pojetí je podnikání vyjádřeno jako činnost vytvářená z potřeby a touhy něco získat, něčeho dosáhnout, něco nového si vyzkoušet, splnit si svůj sen, mít více peněžních prostředků pro uspokojení svých finančních potřeb. Podnikání v tomto směru je vyjádřeno jako prostředek k dosažení seberealizace osoby podnikatele, zbavení se závislosti.¹

2.3 Vybrané pojmy ze živnostenského zákona

2.3.1 Subjekty oprávněné provozovat živnost

V § 5 ŽZ jsou vymezeny subjekty, které jsou oprávněny provozovat živnost. Živnost může být provozována fyzickou či právnickou osobou, jsou-li splněny podmínky stanovené zákonem, a to všeobecné podmínky provozování živnosti dle § 6 ŽZ a zvláštní podmínky provozování živnosti dle § 7 ŽZ.

Dle § 6 ŽZ je mezi všeobecné podmínky k provozování živnosti zařazeno: dosažení věku 18 let, způsobilost k právním úkonům a bezúhonnost (za bezúhonnou osobu není považována osoba, která byla pravomocně odsouzena pro trestný čin, který je spáchán úmyslně, jestliže je tento trestný čin spáchán v souvislosti s podnikáním, anebo s předmětem podnikání, o který je žádáno nebo který je ohlašován, pokud se ani nehledí, jako by nebyla odsouzena. V České republice (dále ČR) je bezúhonnost prokazována výpisem z evidence Rejstříků trestů. Stanovené všeobecné podmínky provozování živnosti jsou závazné pouze pro fyzické osoby.

Zvláštními podmínkami k provozování živnosti dle § 7/1 ŽZ je odborná nebo jiná způsobilost, pokud je tímto zákonem nebo zvláštním předpisem vyžadováno.

Pokud je v rámci odborné způsobilosti vyžadována praxe v oboru, je tím myšlen výkon odborných činností, které jsou zařazeny do oboru (nebo příbuzného² oboru) živnosti, osobou samostatně výdělečně činnou v oboru (příbuzném oboru), a to na základě příslušného živnostenského oprávnění k podnikání (nebo osobou pověřenou vedením obchodního závodu či organizační složky obchodního závodu, osobou odpovědného zástupce, osobou odpovědnou bezprostředně za řízení činnosti živnosti nebo osobou vykonávající samostatné odborné práce adekvátní oboru živnosti v pracovněprávním, služebním a jiném podobném poměru).

¹ Veber, Srpová (2012) [5]

² Pozn.: „Příbuzným“ oborem je obor, ve kterém je využíváno stejných nebo podobných pracovních postupů a odborných znalostí jako v „klasickém“ oboru.

Pokud jsou změněny požadavky na odbornou způsobilost, po vzniku živnostenského oprávnění daného podnikatele, a jemuž je dále v trvání živnostenské oprávnění pro výkon dotčené živnosti, tak po podnikateli už není požadováno prokázání praxe. Odborná způsobilost či jiná způsobilost, jako např. praxe v oboru či příbuzném oboru, je prokazována doklady o odborné kvalifikaci. V zákoně je přesně vymezeno, jaká odborná způsobilost či jiná způsobilost je potřeba k dané činnosti provozované na základě živnostenského oprávnění.

Živnost nemůže být provozována osobou, na jejíž majetek je prohlášen konkurz, po dobu 3 let od ukončení konkurzu, které je soudem nebo jiným správním orgánem udělen zákaz činnosti a které je zrušeno živnostenské oprávnění.

2.3.2 Podnikatel

Je to osoba, kterou jsou realizovány různé podnikatelské aktivity s určitým rizikem rozšíření nebo ztráty vlastního kapitálu. Tato osoba by měla být schopna rozpoznat příležitosti, vhodně mobilizovat a využívat dostupné zdroje a prostředky k dosažení stanovených cílů a ochotná podstoupit tomu odpovídající rizika. Podnikatel je iniciátor a nositel podnikání, což znamená, že investuje své prostředky, čas, úsilí a jméno, je jím přebírána odpovědnost, je jím neseno riziko s cílem dosáhnout jeho finančního a osobního uspokojení.

Podnikatel by měl mít několik charakteristických rysů, jako např. schopnost nacházet příležitosti, dávat si stále nové cíle, schopnost zajistit finanční prostředky, které jsou nezbytné k podnikání, schopnost organizovat podnikatelské aktivity (vědět, co dělat), dokázat brát ohled na určitou rizikovost daného podnikání. Podnikatel by měl mít i určité osobnostní vlastnosti, pokud je odhodlán obstát na trhu, jako např. sebedůvěra, vytrvalost, schopnost a ochota učit se ze zkušeností.³

Podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále ObčZ), který je k 1.1.2014 podroben výrazným změnám a rozšířením, je podnikatel definován v § 420 jako osoba, která samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Pro účely ochrany spotřebitele a pro účely § 1963 NOZ⁴ je za podnikatele považována také každá

³ Srpová, Veber (2012) [5]

⁴ § 1963 NOZ – Je-li obsahem vzájemného závazku podnikatelů povinnost dodat zboží nebo službu za úplaty, je cena splatná, aniž je zapotřebí výzvy k placení, do třiceti dnů ode dne, kdy byla dlužníku doručena faktura nebo jiná výzva podobné povahy, anebo ode dne obdržení zboží nebo služby, podle toho, který z těchto dnů nastal později. Bylo-li však ujednáno převzetí zboží nebo služby, popř. ověření, zda bylo řádně splněno, je cena splatná

osoba, kterou jsou uzavírány smlouvy související s vlastní obchodní, výrobní nebo obdobnou činností či při samostatném výkonu svého povolání, popř. osoba, která jedná jménem nebo na účet podnikatele.

2.3.3 Živnostenské oprávnění

Živnostenské oprávnění je poskytnuto Živnostenským úřadem, pod kterým je fyzická osoba zahrnuta, na základě podání žádosti o udělení živnostenského oprávnění, pokud jsou fyzickou osobou splněny jak všeobecné, tak zvláštní podmínky pro provozování živnosti, které jsou dané činnosti vyžadovány.

2.4 Dělení živností

2.4.1 Živnosti ohlašovací

Živnosti ohlašovací jsou dle ŽZ děleny na živnosti řemeslné, vázané a volné. Jsou provozovány na základě ohlášení u jakéhokoliv živnostenského úřadu na centrálním registračním místě (dále CRM). Ohlášení je možno podat elektronicky poštou nebo prostřednictvím kontaktního místa veřejné správy CZECH POINT.

a) Živnosti řemeslné – jsou definovány v § 20 ŽZ. Druhy oborů, které jsou zde zahrnuty, jsou uvedeny v příloze č. 1 k ŽZ. V současné době je 41 oborů takto definovaných. Příklady řemeslných živností: mlékárenství, mlynářství, zpracování kůží a kožešin, broušení a leptání skla, zpracování kamene, zlatnictví a klenotnictví, kamnářství, barvení a chemická úprava textilií, kominictví, hostinská činnost, kosmetické služby, pedikúra, manikúra. U každého oboru je přesně vymezena obsahová náplň dané činnosti.

b) Živnosti vázané – jsou definovány v § 23 ŽZ. Druhy oborů, které jsou zde zahrnuty, jsou uvedeny v příloze č. 2 k ŽZ. V současné době je 33 oborů takto definovaných. V této příloze je uvedena požadovaná odborná způsobilost ke každému oboru vázané živnosti nebo odborná způsobilost je upravena zvláštními právními předpisy uvedenými v této příloze. Občan ČR nebo jiného členského státu Evropské unie (dále EU) může prokázat odbornou způsobilost dokladem o uznání odborné kvalifikace vydaným uznávacím orgánem podle

do třiceti dnů ode dne převzetí, popř. ověření. To platí i pro závazek podnikatele a veřejnoprávní korporace, popř. právnické osoby touto korporací založené, i když nejsou podnikateli. Smluvní strany si mohou sjednat dobu splatnosti delší šedesáti dnů jen tehdy, pokud to není vůči věřiteli hrubě nespravedlivé. Je-li však obsahem závazku podnikatele povinnost dodat zboží nebo službu veřejnoprávní korporaci, smluvní strany si mohou ujednat delší dobu splatnosti jen tehdy, pokud je to odůvodněno povahou závazku, a doba splatnosti nesmí přesáhnout šedesát dní.

zákona o uznávání odborné kvalifikace. Pro ukázkou je opět vybráno ze ŽZ několik příkladů oborů živnosti vázané: geologické práce, výroba a zpracování paliv a maziv, oční optika, podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady, obchod se zvířaty určenými pro zájmové chovy, činnost daňových poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence, zpracování návrhu katalogizačních dat, provozování autoškoly, péče o dítě do tří let věku v denním režimu nebo drezúra zvířat. U každého oboru je přesně vymezena obsahová náplň dané činnosti.

c) Živnosti volné – jsou definovány v § 25 ŽZ. Druhy činností, které jsou zde zahrnuty, jsou obsaženy v příloze č. 4 k ŽZ. V současné době je definováno 80 činností, které jsou považovány za živnost volnou. U těchto živností je nejméně náročné dostat živnostenské oprávnění, protože pro jejich provozování není zákonem vyžadováno prokázání odborné ani jiné způsobilosti. Pro získání živnostenského oprávnění na provozování živnosti volné je potřeba akorát splnit všeobecné podmínky pro provozování živnosti, které je samozřejmě nutno splnit u každého druhu živnosti (jsou definovány v § 6 ŽZ, jak je již výše zmíněno). Jako u předešlých druhů řemeslných živností i zde je uvedeno několik příkladů činností, které jsou považovány za živnost volnou: činnost odborného lesního hospodáře a vyhotovování lesních hospodářských plánů a osnov, chov zvířat a jejich výcvik (s výjimkou živočišné výroby), výroba hnojiv, výroba a zpracování skla, výroba drážních hnacích vozidel a drážních vozidel na dráze tramvajové, trolejbusové a lanové a železničního parku, výroba zdravotnických prostředků, pronájem půjčování věcí movitých, poskytování služeb osobního charakteru a pro osobní hygienu. I zde je opět u každého oboru přesně vymezena obsahová náplň dané činnosti.

2.4.2 Koncesované živnosti

Živnosti koncesované jsou druhou skupinou živností a jsou definovány v § 26 ŽZ. K jejich provozu je potřeba získat státní povolení, tzv. koncesi. Odborná způsobilost pro provozování činností, které jsou do koncesovaných živností zahrnuty, je stanovena přílohou č. 3 k ŽZ nebo je upravena zvláštními právními předpisy uvedenými v této příloze. Jako u ostatních živnostní může občan ČR nebo jiného členského státu EU prokázat odbornou způsobilost dokladem o uznání odborné kvalifikace vydaným uznávacím orgánem podle zákona o uznávání odborné kvalifikace. Odborná kvalifikace v případě koncesovaných živností je podobná jako u živností vázaných.

Činnosti, které jsou zahrnuty do koncesovaných živností, jsou např.: výroba a úprava kvasného lihu, konzumního lihu, lihovin a ostatních alkoholických nápojů (s výjimkou piva, ovocných vín, ostatních vín a medoviny a ovocných destilátů získaných pěstitelským pálením), výroba tepelné energie a rozvod tepelné energie, nepodléhající licenci, realizovaná ze zdrojů tepelné energie s instalovaným výkonem jednoho zdroje nad 50 kW, silniční motorová doprava, kontrolní testování zařízení na ochranu rostlin, vedení spisovny, provozování pohřební služby, provozování krematoria. U každé činnosti je požadována určitá odborná způsobilost, která je určena dle daného druhu činnosti.

2.5 Právnícká osoba

Právnícké osoby jsou představovány především obchodními společnostmi, družstvy, státními podniky, státními organizacemi. Pro potřeby této práce jsou dále podrobněji rozebrány pouze obchodní společnosti. Obchodní společnosti jsou zakládány za účelem podnikání i nepodnikání více jak jedné osoby a jsou rozděleny na osobní a kapitálové. Všechny obchodní společnosti i s družstvem jsou podle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále ZOK) zahrnovány pod tzv. obchodní korporace. Hlavní rozdíl mezi osobní a kapitálovou společností je v základním kapitálu, způsobu založení nebo také ve způsobu řízení společnosti.

Všechny obchodní společnosti, dle ZOK, jsou povinny být zapsány v OR. V oblasti obchodního a občanského práva je provedena k 1. 1. 2014 velká reforma. Do data 31. 12. 2013 platil zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, který byl však nahrazen právě již zmíněným zákonem o obchodních korporacích.

OR je veřejný seznam, do kterého jsou zapisovány zákonem stanovené údaje o podnikateli, a to název a sídlo podnikatele, předmět podnikání, právní forma podnikání, identifikační údaje členů statutárního orgánu a zvláštní údaje určeny zákonem pro určitou skupinu subjektů. Dle ZOK platí, že pokud není návrh na zápis společnosti do OR podán do 6-ti měsíců ode dne jejího založení, nastávají tytéž účinky jako při odstoupení od smlouvy. Tuto lhůtu je možno změnit společenskou smlouvou.

Vytvoření obchodní společnosti má dvě fáze, a to založení společnosti a vznik společnosti. První fáze je založení obchodní společnosti na základě společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny, ve které má být obsaženo obchodní jméno, sídlo a předmět podnikání, identifikační údaje společníků a majetkové poměry společnosti. Společenská

smlouva by měla mít formu veřejné listiny. Majetkové poměry jsou představovány základním kapitálem (peněžní vyjádření v souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků, jeho výše je zapisována do OR), vkladem společníka (souhrn peněžitých prostředků a jiných peněží ocenitelných hodnot, které jsou společníkem vkládány do společnosti a kterými se podílí na podnikání společnosti), podílem (míra účasti společníka na společnosti, u kapitálových společnostech jsou jím představována práva a povinnosti společníka a je převoditelný), rezervním fondem (je vytvářen ke krytí ztrát společnosti, povinně u kapitálových společností ve výši stanovené zákonem do 31.12.2013, od 1.1.2014 už není jeho tvorba ze zákona povinná), ručením společníků (právní vztah, který vzniká ze zákona a je jím určeno, v jakém rozsahu je společník povinen pokrýt dluhy společnosti z vlastního jmění).

Druhou fází je vznik společnosti a to dnem zápisu do OR. Ode dne zápisu je tato společnost brána jako účetní jednotka.

Zánik obchodní společnosti je složen také ze dvou fází. První fáze je zrušení společnosti buď s likvidací, nebo bez likvidace. Důvodů pro zrušení společnosti může nastat několik: uplynutí doby, na kterou je společnost založena, dosažení účelu, pro který je společnost založena, rozhodnutí společníka, rozhodnutí soudu, prohlášení konkurzu. Druhou fází je samotný zánik firmy, a to výmazem z OR.

Společníci se podílejí na založení společnosti hlavně z důvodu toho, že s podílem jsou spojena určitá práva. Práva mohou být majetková nebo právo se podílet na řízení společnosti. Mezi práva majetková je řazen podíl na zisku nebo vypořádací podíl (odejde-li společník ze společnosti) nebo podíl na likvidačním zůstatku. Společník má možnost podílet se na řízení společnosti přímo, pokud jde o osobní společnost nebo prostřednictvím příslušných orgánů, pokud jde o kapitálové společnosti.

Samozřejmě společníci mají také určité povinnosti vůči společnosti. Nejdůležitější povinnost je povinnost vkladů, v případě komanditistů u komanditní společnosti, akcionářů u akciové společnosti či společníků u společnosti s ručením omezeným. A další důležitou povinností je povinnost k ručení, v případě komplementářů u komanditní společnosti, společníků veřejné obchodní společnosti a společníků společnosti s ručením omezeným.

2.5.1 Osobní obchodní společnosti

Mezi osobní obchodní společnosti jsou zařazeny veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti. Osobní obchodní společnosti mohou být založeny pouze za účelem

podnikatelským nebo za účelem správy vlastního majetku. V těchto společnostech je povinen společník pracovat. Hlavním znakem je, že není ke zřízení potřeba žádný majetkový vklad, zákonem není předepsán základní kapitál. Ručení společníků za dluhy je neomezené. Těmito společnostmi nejsou zřizovány žádné orgány, a pokud je ze strany společníka dána výpověď, což je možné, tak je společnost zrušena. Každá společnost je upravena ZOK.

a) Veřejná obchodní společnost (dále v.o.s.)

V.o.s. je právnická osoba, v níž musí být minimálně dva společníci, a nemá povinnost ze zákona zřizovat základní kapitál. Je definována § 95 - § 117 ZOK. S ohledem k v.o.s. nastalo také několik změn v zákoně, viz. Tab. 2.1.

Vzájemné právní poměry společníků jsou definovány společenskou smlouvou. Ve společenské smlouvě je mimo jiné uvedena firma společnosti, předmět podnikání nebo údaj, že je společnost založena za účelem správy vlastního majetku a určení společníků uvedením jména nebo jmen a příjmení, popř. u právnické osoby názvu a bydliště nebo sídla.

Společníci nejsou povinni k vkladům do společnosti, ale je možné tuto povinnost stanovit ve společenské smlouvě. Stejně jako základní kapitál není povinnost zřizovat ani rezervní fond a všichni společníci ručí za dluhy společnosti svým majetkem společně a nerozdílně. Pokud je společníkem právnická osoba, je povinna ustanovit zmocněnce, kterým jsou vykonávána společnická práva a povinnosti. Tímto zmocněncem může být pověřena pouze fyzická osoba.

Pokud není společenskou smlouvou stanoveno jinak, tak zisk i ztráta je mezi společníky rozdělena rovným dílem. Každý společník je oprávněn požadovat podíl na zisku ve výši 25 % z částky, v níž je splněna jeho vkladová povinnost. Pokud zisk společnosti k vyplacení takovéto částky není dostačující, je rozdělen mezi společníky v poměru částek, v nichž je splněna jejich vkladová povinnost. Zbylý zisk je rozdělen mezi společníky rovným dílem.

Jak je již výše uvedeno, osobní obchodní společnosti nejsou povinny zřizovat žádné orgány, takže společnost je vedena všemi společníky. Samozřejmě i toto tvrzení může být změněno prostřednictvím společenské smlouvy. Každý společník je oprávněn mít jeden hlas, pokud není společenskou smlouvou určeno jinak. K rozhodování ve všech věcech ohledně společnosti je potřebný souhlas všech společníků, pokud není společenskou smlouvou určeno

jinak. Každý společník je oprávněn nahlížet do všech dokladů společnosti a kontrolovat obsažené údaje v dokladech.

Ze zákona je zakázán převod podílu společníka ve v.o.s.

Tab. 2.1: Nastalé změny se schválením ZOK u v.o.s.

Znění do 31.12.2013	Znění k 1.1.2014
V.o.s. je společnost, ve které alespoň dvě osoby podnikají pod společnou firmou a ručí za dluhy společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem.	V.o.s je společnost alespoň dvou osob, které jsou účastni na jejím podnikání nebo správě jejího majetku a ručí za její dluhy společně a nerozdílně. – teoreticky správnější podoba.
Společenská smlouva může určit, že je k její změně postačující souhlas většiny společníků.	Společenskou smlouvu lze měnit pouze dohodou všech společníků. – změněno, protože v.o.s je entitou, která předpokládá stejné ručení všech společníků.
Při prodlení se splácením peněžitého vkladu je společník povinen platit úrok z prodlení ve výši 20 % z dlužné částky, neurčí-li společenská smlouva jinak.	Společníkem, který je v prodlení se splácením peněžitého vkladu, je placen úrok z prodlení ve výši dvojnásobku úroku z prodlení z dlužné částky stanovené jiným právním předpisem, pokud není společenskou smlouvou určeno jinak.
	Zavedena možnost kaučního řízení.
	Nově je možno splácet vklady provedením práce nebo poskytnutím služeb, pokud je to povoleno společenskou smlouvou a navíc s tím souhlasí všichni společníci.
Zisk je dělen mezi společníky rovným dílem.	Nově 25 % ze zisku pro společníka se vkladovou povinností.
Rozdělení obchodního vedení a statutárního orgánu.	Pouze statutární orgán.

Zdroj: vlastní zpracování.

b) Komanditní společnost (dále k.s.)

K.s. je přechodnou formou mezi typickou osobní obchodní společností (v.o.s.) a kapitálovou společností (společnost s ručením omezeným). Je definována v § 118 - §131 ZOK. I u komanditní společnosti nastalo k 1.1.2014 několik důležitých změn, viz. Tab. 2.2.

K.s. je společnost, ve které alespoň jeden společník ručí za její dluhy omezeně, který je nazýván komanditista a alespoň jeden společník ručí neomezeně, který je nazýván komplementář. Pokud není v zákoně výslovně uvedeno jinak, tak jsou na komanditní

společnost přiměřeně použity ustanovení o v.o.s. Např. v případě vkladů jsou použity ustanovení o v.o.s. s rozdílem, že není dovoleno, aby komanditista splatil svůj vklad prostřednictvím provedení práce nebo poskytnutím služby.

Dle § 122 za dluhy společnosti ručí komanditista s ostatními společníky společně a nerozdílně do výše svého nesplaceného vkladu podle stavu zápisu v OR. Výše vkladu je určena ve společenské smlouvě, stejně jako všechny ostatní záležitosti, které je potřeba určit ještě před vznikem společnosti. Ve společenské smlouvě je nutno také uvést, který ze společníků je komplementář a který komanditista a výši vkladu každého komanditisty. Pokud je společenskou smlouvou určeno, že komanditisté ručí za dluhy společnosti do výše určené částky, tzv. „komanditní sumy“, je tato částka uvedena ve společenské smlouvě. Není možno, aby komanditní suma byla nižší, než je vklad komanditisty. Pokud je určena komanditní suma, tak část zisku, která je přiznána společnosti, je po zdanění rozdělena mezi komanditisty v poměru jejich podílů a komanditních sum; ztráta je uhrazena komanditistou a ostatními společníky podle jeho podílu, avšak jen do výše jeho komanditní sumy; za dluhy společnosti je ručitelem komanditista s ostatními společníky společně a nerozdílně do výše jeho komanditní sumy zapsané v OR v době, kdy je věřitelem vyzván k plnění. Komanditní suma je snižována v rozsahu, ve kterém je splněna vkladová povinnost komanditisty. Vkladová povinnost je povinnost související s vnitřním chodem společnosti a komanditní suma je vztahována ke třetím osobám. Pokud komanditista chce zvýšit svůj podíl na zisku, je možno takto učinit prostřednictvím zvýšení komanditní sumy.

Rozdělení zisku v k.s. je trochu komplikovanější. Nejdříve je zisk rozdělen na dvě stejné části, pokud není společenskou smlouvou určeno jinak. První část je část pro komplementáře, která je dělena v poměru určeném ve společenské smlouvě nebo dle zákona stejným dílem. Druhá část je část pro společnost, která je společností zdaněna a následně rozdělena mezi komanditisty v poměru jejich podílů. Ztráta není komanditisty nesena. Komanditista má právo svůj podíl převést.

Statutárním orgánem k.s. jsou komplementáři a komanditisté mají právo rozhodovat o ostatních neobchodních věcech a mají právo kontroly.

Tab. 2.2: Nastalé změny se schválením ZOK u k.s.

Znění do 31.12.2013	Znění k 1.1.2014
	Nově zaveden pojem „komanditní suma“.
Ručení je odvozeno od výše splaceného vkladu.	Ručení je odvozeno také od komanditní sumy.
Komanditista je povinen vložit vklad minimálně ve výši 5 000 Kč.	Vkladová povinnost je zachována, ale není stanovena minimální částka.
Zisk a ztráta je rozdělena mezi komplementáře a společnost.	Způsob rozdělení zisku a ztráty je zachován, akorát komanditisté si na ně připadající část zisku mohou rozdělit podle výše jejich podílů, pokud tento podíl nepřesahuje původní komanditní sumu. Nejvýše vyplácená částka zisku je rovna komanditní sumě.

Zdroj: vlastní zpracování.

2.5.2 Kapitálové společnosti

Mezi kapitálové společnosti je zařazena akciová společnost a společnost s ručením omezeným. Kapitálové společnosti mohou být založeny i za jiným účelem než je účel podnikatelský či účel správy vlastního majetku. Při založení těchto společností jsou společníci povinni upsat povinnou výši vkladu, jímž je vytvořen základní kapitál a ten následně musí být zapsán do OR, jinak společnost nemůže vzniknout. Kapitálové společnosti jsou právnické osoby a mohou být založeny jedním i více společníky, a to jak právnickou, tak i fyzickou osobou.⁵ I kapitálové společnosti jsou upraveny ZOK.

a) Akciová společnost (dále a.s.)

A.s. je právnická osoba, jejíž základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií o určité jmenovité hodnotě. Je definována v § 243 – § 551 ZOK. I v oblasti akciových společností došlo k 1.1.2014 k mnoha důležitým změnám v zákoně, viz. Tab. 2.3.

Základní kapitál je možno tvořit dvěma způsoby, buď na základě veřejné nabídky akcií nebo bez veřejné nabídky akcií. Pokud se jedná o vytvoření bez veřejné nabídky akcií

⁵ Šebestíková (2011) [4]

tak to znamená, že celý základní kapitál je splacen pouze zakladateli. V případě vytvoření základního kapitálu na základě veřejné nabídky akcií, jsou zakladatelé povinni zabezpečit vytvoření základního kapitálu převyšujícího jejich vklady veřejnou nabídkou akcií. Takto to platilo do 31.12.2013. Podle nového ZOK je potřeba jediný úkon zakladatele či zakladatelů k založení a.s. a to přijetí stanov. Už není možno založit a.s. formou veřejné výzvy.⁶

Upisování je započato zápisem akcionáře do listiny upisovatelů a o založení společnosti je rozhodnuto ustanovující valnou hromadou. Dle § 246 ZOK je výše základního kapitálu nutná minimálně 2 000 000 Kč, nebo 80 000 EUR.

Vklady společníků jsou vlastně odkupy akcií. Je nutné, aby emisní kurz akcie nebyl nižší, než je jmenovitá hodnota akcie. Emisní kurz tzv. kusové akcie (akcie bez jmenovité hodnoty, kterou jsou představovány stejné podíly na základním kapitálu společnosti) nesmí být nižší, než je její účetní hodnota. V případě vydání kusových akcií, už není možno vydat akcie se jmenovitou hodnotou. Účetní hodnota takovéto kusové akcie je určena tak, že částka základního kapitálu je vydělena počtem vydaných kusových akcií. V případě, že emisní kurz akcie převyšuje jmenovitou nebo účetní hodnotu akcie, tak je z tohoto rozdílu tvořeno emisní ážio. Na každé akcii je uvedeno označení, že jde o akcii, jednoznačná identifikace společnosti, jmenovitá hodnota, označení formy akcie, u akcie na jméno je uvedena jednoznačná identifikace akcionáře, údaje o druhu akcie, číselné označení a podpis člena nebo členů představenstva. Pokud jsou vydány akcie na jméno, tak jsou zapisovány do seznamu akcionářů, který je sestaven a veden společností.

V a.s. mohou také být vydány tzv. zatímní listy. Pokud je tak určeno stanovami, tak mohou být práva a povinnosti spojená s neplacenou akcií spojena se zatímním listem. Zatímní list je cenný papír na řad, ve kterém je obsaženo označení, že se jedná o zatímní list, jednoznačná identifikace společnosti, jednoznačná identifikace vlastníka zatímního listu, jmenovitá hodnota tvořená součtem jmenovitých hodnot nesplacených akcií, počet akcií, které jsou zatímním listem nahrazeny, jejich forma či údaj, že jsou nahrazeny zaknihovanými akciemi, splacená a nesplacená část emisního kursu akcií a lhůty pro jeho splácení a podpis členů představenstva.

Dále je možno, aby byly akciovou společností emitovány vyměnitelné a prioritní dluhopisy a opční listy. Vyměnitelné dluhopisy jsou dluhopisy, se kterými je spojeno právo na jejich výměnu za akcie. Prioritní dluhopisy jsou dluhopisy, se kterými je spojeno prioritní

⁶ Webová stránka: www.firemnipravo.com [9]

právo na přednostní upisování akcií za určených emisních podmínek. Tzv. opční list je cenným papírem na doručitele a je možno jej vydat i jako zaknihovaný cenný papír.

Aby mohla být společnost vůbec založena, je nutné, aby byly přijaty stanovy. Stanovami je nahrazena zakladatelská smlouva. Založení společnosti je platné, pokud je každým zakladatelem splaceno případné emisní ážio a v úhrnu alespoň 30 % jmenovité nebo účetní hodnoty upsaných akcií v době určené ve stanovách na účet banky určený ve stanovách, nejpozději však do okamžiku podání návrhu na zápis společnosti do OR, jinak není možno zapsat společnost do OR.

Společnost je oprávněna poskytnout finanční asistenci, pokud je tak určeno stanovami a jsou společností splněny následující podmínky:

- finanční asistence je poskytnuta za spravedlivých podmínek trhu, zejména pokud jde o úročení nebo zajištění finanční asistence ve prospěch společnosti,
- představenstvem je řádně prošetřena finanční způsobilost osoby, které je finanční asistence poskytována,
- poskytnutí finanční asistence je předem schváleno valnou hromadou, a to na základě zprávy představenstva, k přijetí rozhodnutí je potřebný souhlas alespoň dvou třetin,
- představenstvem je vypracována písemná zpráva, ve které je poskytnutí finanční asistence věcně zdůvodněno, jsou uvedeny výhody a rizika z toho pro společnost plynoucí, podmínky, za jakých je finanční asistence poskytnuta, včetně ceny, za kterou je akcie příjemcem finanční asistence získána, jsou uvedeny závěry prošetření finanční způsobilosti, je zdůvodněno, proč je poskytnutí finanční asistence v zájmu společnosti, jsou-li za pomoci finanční asistence získávány akcie od společnosti finanční asistenci poskytující, musí být cena, za kterou budou tyto akcie získány, přiměřená,
- poskytnutím finanční asistence není způsobeno snížení vlastního kapitálu pod upsaný základní kapitál zvýšený o fondy, které nelze podle ZOK nebo stanov rozdělit mezi akcionáře, s přihlédnutím k případnému snížení vlastního kapitálu, k němuž může dojít, pokud společnost nebo jiná osoba na její účet nabývá její akcie,
- společnost vytvoří ve výši poskytnuté finanční asistence zvláštní rezervní fond.

Nově už není zákonem dána povinnost tvoření zákonného rezervního fondu. Je tvořen pouze zvláštní rezervní fond, který je tvořen v případě, že v aktivech společnosti jsou vykázány vlastní akcie. Zisk je dělen mezi akcionáře, kteří mají právo na dividendu, podíl na

čistém zisku společnosti podle poměru jmenovité hodnoty akcií jednoho akcionáře k jmenovité hodnotě akcií všech akcionářů.

V čele společnosti je zřízena valná hromada. Nově je možnost použít tzv. monistický model řízení, což znamená možnost zřídit pouze správní radu a určit statutárního ředitele, který však může být jejím předsedou. Do 31.12.2013 je možno použít pouze dualistický model, tedy povinnost zřízení představenstva a kontrolního orgánu. Dualistický model je nadále zachován. Ve stanovách je uvedeno, jaký model řízení je ve společnosti používán.

Tab. 2.3: Nastalé změny se schválením ZOK u a.s.

Stav do 31.12.2013	Stav k 1.1.2014
Základní kapitál s veřejnou nabídkou akcií musí být ve výši alespoň 20 000 000 Kč, bez veřejné nabídky akcií musí být ve výši alespoň 2 000 000 Kč.	Základní kapitál musí být minimálně vždy 2 000 000 Kč (80 000 EUR). Společnost je založena pouze tehdy, pokud zakladatelé jsou schopni upsat celý základní kapitál.
Zakladatelská smlouva	Zakladatelská smlouva nahrazena stanovami.
	Zavedení pojmu nesplacená akcie.
	Akcionář je stanoven akcionářem okamžikem vzniku společnosti, i když nebyly vydány akcie.
	Akcie na majitele je možno vydat pouze jako akcie zaknihované nebo imobilizované.
	Zaknihovaný cenný papír nově chápán jako samostatná kategorie.
Zaměstnanci mohou nabývat akcie za zvýhodněných podmínek – procentuální omezení.	Zaměstnanci mohou nadále nabývat akcie za zvýhodněných podmínek – omezení odvíjející se ze stanov.
Povinný rezervní fond v určitých procentech.	Zrušena povinnost vytvoření rezervního fondu.
Podíl akcionáře je představován pouze některými akciemi.	Podíl akcionáře je představován všemi jeho akciemi.
	Nově je zavedena kusová akcie.
Pouze dualistický model řízení.	Nově možnost monistického modelu řízení.

Zdroj: vlastní zpracování.

b) Společnost s ručením omezeným (dále společnost s.r.o.)

Společnost s.r.o. je definována v § 132 - § 242 ZOK. V této oblasti došlo k výrazným změnám s novelou obchodního práva, viz. Tab. 2.4.

Dle zákona je společnost s.r.o. společností, kde jsou ručiteli za dluhy všichni společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nejsou splněny vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v OR v době, kdy jsou věžitelem vyzváni k plnění. Společnost s.r.o. je velmi častou formou podnikání a je obvykle spojována se soukromým podnikáním občanů. Oproti podnikání fyzické osoby má spoustu výhod, ale o tom více v další kapitole.

Společníci vlastníci podíl ve společnosti mají určitá práva a povinnosti. Každý společník má především vkladovou povinnost. Lhůta pro splnění vkladové povinnosti je určena společenskou smlouvou, nejpozději však musí být splněna do 5-ti let ode dne vzniku společnosti nebo od převzetí vkladové povinnosti za trvání společnosti. Společník, který není schopen včas splácet peněžitý vklad, je povinen uhradit společnosti úrok z prodlení ve výši dvojnásobku sazby úroku z prodlení stanovené jiným právním předpisem z dlužné částky, pokud není společenskou smlouvou stanoveno jinak. Valná hromada je oprávněna vyloučit ze společnosti společníka, který je v prodlení se splácením vkladu. Pokud je společníkem vlastněno více podílů, vyloučení je bráno pouze v souvislosti s podílem, kde je v prodlení se splácením. Přes ostatní podíly zůstává nadále společníkem ve společnosti.

Dle § 137 ZOK, určí-li společenská smlouva, může být podíl společníka představován kmenovým listem. Kmenový list je nově zavedený pojem v obchodním právu. Kmenový list lze vydat pouze k podílu, jehož převoditelnost není omezena nebo podmíněna. Je to cenný papír na řad a nelze jej vydat jako zaknihovaný cenný papír. Dle zákona musí být v kmenovém listě obsaženo: označení, že se jedná o kmenový list; jednoznačná identifikace společnosti; výše vkladu připadající na podíl; jasná identifikaci společníka; označení podílu, k němuž je kmenový list vydán; označení kmenového listu (jeho číslo a podpis jednatele). V případě kmenových listů může být zákonem stanoveno, že společník má odevzdat kmenový list společnosti a společník je povinen to splnit bez zbytečného odkladu. Pokud nejsou kmenové listy i přes výzvu v dodatečně lhůtě odevzdány, jsou jednatelem prohlášeny za neplatné a jednatel je povinen prohlášení bez zbytečného odkladu oznámit držitelům, s jejichž kmenovými listy je neplatnost spojena, na adresu uvedenou v seznamu společníků a současně je povinen prohlášení zveřejnit. Pokud je ve společnosti rozhodnuto o vydání nových kmenových listů místo kmenových listů, které jsou prohlášeny za neplatné, tak jsou prodány za přiměřenou cenu. Společnost je povinna oznámit zprávu o chystaném prodeji nových

kmenových listů bývalým společníkům, kteří jsou vlastníky neplatných kmenových listů. Pokud nejsou nové kmenové listy prodány do 3 měsíců od prohlášení neodevzdaných kmenových listů za neplatné, valná hromada je povinna bez zbytečného odkladu rozhodnout o snížení základního kapitálu o výši vkladů připadajících na neprodané kmenové listy. Ze zákona je oprávněna společnost požadovat náhradu nákladů, které jsou spojeny s prohlášením kmenových listů za neplatné a vydáním nových kmenových listů.

Další povinností společníka je tzv. příplatková povinnost, tzn. povinnost poskytnout peněžitý příspěvek, pokud je tak stanoveno usnesením valné hromady. Příplatky jsou společníky poskytovány dle poměru jejich podílů, pokud není společenskou smlouvou určeno jinak. Dále je společenskou smlouvou upraveno jakou částku nesmí příplatky přesáhnout, a zda a s jakými podíly je příspěvek spojen. Nově maximální výše souhrnu příplatků není zákonem stanovena, ale stanovení této výše je v kompetenci společenské smlouvy. Pokud není společenskou smlouvou určena maximální výše souhrnu příplatků, není možné povinnost příspěvku uložit. V zákoně je umožněno využití nového pojmu tzv. abandonního práva společníka.⁷ Tzn., že společník, který nehlasoval pro uložení povinnosti příplatku na jednání nevyššího orgánu společnosti nebo se zdržel hlasování, příspěvek skutečně není ochoten platit a jeho vklad je zcela splacen, je oprávněn jednostranně společnosti oznámit, že ze společnosti vystupuje. Je nutné, aby právo vystoupení ze společnosti bylo využito ve lhůtě 1 měsíce ode dne, kdy je rozhodnuto o uložení povinnosti příplatku, jinak zanikne.

Dalšími právy společníků je právo na informace a právo na podíl na zisku. Každý společník má právo požadovat od jednatelů informace o činnosti společnosti, jak na valné hromadě, tak i mimo ni. Společník je oprávněn nahlížet do dokladů společnosti, kontrolovat údaje v nich obsažené. Jednatelé tyto informace jsou povinni vždy poskytnout a umožnit nahlížení do dokladů, pokud nejde o utajované informace nebo o informaci, která je veřejně dostupná.

Pokud je společností dosaženo určitý zisk za účetní období, který je valnou hromadou určený pro rozdělení mezi společníky, tak je tak učiněno podle poměru jejich podílů. Společenskou smlouvou může být však určen i jiný poměr vyplácení podílů na zisku. Pokud se jedná o pevný podíl na zisku, tak není vyžadováno usnesení valné hromady o rozdělení podílu na zisku. Pevný podíl je dle zákona § 161 ZOK splatný do 3 měsíců od schválení účetní závěrky. Částka k rozdělení mezi společníky nesmí překročit výši hospodářského

⁷ Havel (2012) [1]

výsledku posledního ukončeného účetního období zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o příděly do rezervních a jiných fondů v souladu se ZOK a společenskou smlouvou.

Nově společnost s.r.o. může poskytnout finanční asistenci, pokud je poskytnuta za spravedlivých podmínek, zejména pokud jde o úročení nebo zajištění finanční asistence ve prospěch společnosti, a jestliže je jednatelem vypracována písemná zpráva, ve které je poskytnutí finanční asistence věcně zdůvodněno, jsou zde uvedeny výhody a rizika z toho pro společnost plynoucích, podmínky, za jakých je finanční asistence poskytnuta a vysvětlení, proč není poskytnutí finanční asistence v konfliktu se zájmem společnosti. Pokud nejsou společenskou smlouvou stanoveny nějaké další podmínky, je postačující splnění těchto dvou zákonných podmínek.

Ve společnosti s.r.o. jsou založeny tři orgány společnosti. Musí existovat především valná hromada. Valná hromada je považována za nejvyšší orgán obchodní korporace a je to shromáždění společníků, kterými je takto uplatňováno právo podílet se na vedení společnosti. Právo podílet se na vedení společnosti může být uplatňováno i mimo valnou hromadu, tzv. rozhodování per rollam. Pokud tato možnost rozhodování není vyloučena společenskou smlouvou, je osobou oprávněnou svolat valnou hromadu rozeslán návrh rozhodnutí na adresu uvedenou v seznamu společníků nebo jiným způsobem určeným společenskou smlouvou. Lhůta pro doručení vyjádření společníka je 15 dnů od doručení návrhu rozhodnutí společníkovi, pokud není společenskou smlouvou určeno jinak. Pokud není společníkem doručeno jeho vyjádření, je to bráno jako jeho nesouhlas s návrhem rozhodnutí.

Pokud je stanoveno společenskou smlouvou, tak jsou členové orgánů společnosti voleni kumulativním hlasováním. Počet hlasů společníka pro tyto účely je zjištěn tak, že počet hlasů, kterými je společníkem nakládáno na valné hromadě, jsou znásobeny počtem volených míst členů orgánů společnosti. Pokud jsou voleni jednatelé i členové dozorčí rady zároveň, tak počet hlasů společníka je zjišťován pro každý orgán zvlášť. Pokud člen orgánu společnosti zvolený kumulativním hlasováním je odvolán, může být tak učiněno pouze se souhlasem většiny těch členů, kteří hlasovali pro jeho zvolení. Pokud jsou členem orgánu společnosti závažně porušeny jeho povinnosti, není nutný souhlas většiny těch členů, kteří hlasovali pro jeho zvolení. Jsou zvoleny ty osoby, pro jejichž volbu je odevzdán nejvyšší počet hlasů, pokud je hlasováno alespoň nadpoloviční většinou všech hlasů společníků přítomných na valné hromadě. Pokud je více osob odhlasováno stejným počtem hlasů, je o těchto osobách hlasováno znova. Pokud jsou i podruhé odhlasovány stejným počtem hlasů, je použit los.

Kumulativní hlasování je zavedeno hlavně z důvodu zvýhodnění menšinových společníků. Tímto způsobem menšinoví společníci jsou schopni více ovlivnit složení orgánů společnosti.

Na valné hromadě je rozhodováno o činnosti společnosti, o rozdělení zisku, o snížení či zvýšení základního kapitálu, o obsahu a změně společenské smlouvy, o majetkových otázkách, o schválení účetní závěrky (řádová účetní závěrka je projednávána valnou hromadou nejpozději do šesti měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období), o zrušení společnosti s likvidací, o schválení smlouvy o tichém společenství, o rozhodnutí o naložení se vkladovým áziem, atd. Každý společník může být na valné hromadě zastoupen písemně zmocněným zástupcem. Valná hromada je schopna se usnášet, pokud jsou přítomni společníci alespoň s polovinou všech hlasů. Dle § 169 ZOK každý společník má jeden hlas na každou 1 Kč vkladu, pokud není společenskou smlouvou určeno jinak. Valnou hromadou je rozhodováno prostou většinou hlasů přítomných společníků, pokud není společenskou smlouvou určeno jinak. V ZOK jsou definovány čtyři situace, kdy je vyžadován souhlas alespoň dvoutřetinové většiny hlasů všech společníků, a to:

- k přijetí rozhodnutí o změně obsahu společenské smlouvy,
- k rozhodnutí, jehož důsledkem bude změněna společenská smlouva,
- k rozhodnutí o připuštění nepeněžitěho vkladu či o možnosti započtení peněžitě pohledávky vůči společnosti proti pohledávce na splnění vkladové povinnosti,
- k rozhodnutí o zrušení společnosti s likvidací.

Valnou hromadou je určen její předseda a zapisovatel. Do doby než je zvolen předseda, je valná hromada řízena svolavatelem. Zápis z jednání valné hromady je vyhotoven zapisovatelem do 15-ti dnů ode dne jejího ukončení, a bez zbytečného odkladu je zápis z jednání odeslán na náklady společnosti všem společníkům. Zápis je podepsán předsedou valné hromady nebo svolavatelem, a zapisovatelem. V zápise je obsažena:

- firma a sídlo společnosti,
- místo a doba konání valné hromady,
- jméno předsedy nebo svolavatele a zapisovatele,
- rozhodnutí valné hromady s uvedením výsledků hlasování,

- případná odmítnutí jednatele poskytnout informace dle § 156⁸ a
- obsah protestu společníka, jednatele, člena dozorčí rady, týkajícího se rozhodnutí valné hromady, jestliže je o to protestujícím na valné hromadě požádáno.

Dalšími orgány společnosti s.r.o. jsou statutární orgán a dozorčí rada. Statutární orgán je tvořen jednatelem či více jednatelem. Statutární orgán je pověřen obchodním vedením společnosti a zajištěním řádného vedení předepsané evidence a účetnictví, vedení seznamu společníků. Pokud je požádán společníky o informace ohledně věci společnosti, je povinen tyto informace poskytnout. Pokud je statutární orgán tvořen více jednatelem, je k rozhodování o obchodním vedení společnosti vyžadován souhlas většiny z nich, pokud není společenskou smlouvou určeno jinak.

Pokud je určeno společenskou smlouvou nebo jiným právním předpisem, je zřízena dozorčí rada ve společnosti. Náplň její činnosti je především:

- dohlížení na činnost jednatelů,
- nahlížení do obchodních a účetních knih, jiných dokladů a účetních závěrek a kontrolování údajů obsažených v těchto dokumentech,
- podání jednou ročně zprávy o své činnosti valné hromadě.

Každý společník má možnost ze společnosti vystoupit jen tehdy, je-li tak umožněno zákonem. Společník, který nesouhlasil s přijatým rozhodnutím valné hromady o změně převažující povahy podnikání společnosti nebo prodloužení trvání společnosti a hlasoval na valné hromadě proti, je oprávněn ze společnosti vystoupit. Dále je možno účast společníka ve společnosti ukončit písemnou dohodou s úředně ověřenými podpisy všech společníků. Také je možno společníka ze společnosti vyloučit, pokud jsou jím závažně porušovány jeho povinnosti, nebo je možno zrušit účast společníka soudem.

Pokud se společníci domluví, je společnost zrušena dohodou ve formě veřejné listiny. Každý společník je oprávněn domáhat se zrušení společnosti u soudu z důvodů a za podmínek určených společenskou smlouvou. Zrušením společnosti vzniká povinnost odevzdat kmenové listy a ty je povinen likvidátor neprodleně zničit.

⁸ Ze zákona mohou jednatele zcela nebo z části odmítnout poskytnutí informace pokud jde o utajovanou informaci podle jiného právního předpisu nebo je požadovaná informace veřejně dostupná.

Tab. 2.4: Nastalé změny se schválením ZOK ve společnosti s.r.o.

Stav k 31.12.2013	Stav k 1.1.2014
Výše základního kapitálu je stanovena ze zákona minimálně 200 000 Kč, každý společník je povinen vložit nejméně 20 000 Kč.	Nově je výše minimálního základního kapitálu stanovena pouze na 1 Kč.
Povinnost vytvoření zákonného rezervního fondu.	Zrušena povinnost vytvoření zákonného rezervního fondu.
Každý společník může mít jen jeden podíl ve společnosti.	Jeden společník může držet více různých podílů. Nově je možno, aby byl podíl ve formě cenného papíru
	Zavedení kmenových listů.
Nepeněžitý vklad je oceněn znalcem, který je stanoven soudem.	Nepeněžitý vklad je oceněn znalcem, který je stanoven dohodou stran.
Maximální výše úhrnu příplatků je stanovena zákonem.	Maximální výše úhrnu příplatků je věcí určení společenskou smlouvou.
	Nově tzv. abandonní právo společníka.
	Upřesnění rozhodování mimo valnou hromadu, tzv. rozhodování per rollam.
	Nově zavedeno tzv. kumulativní hlasování.
Právo na vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady je domáháno přes soud.	Právo na vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady je přiznáno jen společníkům a orgánům společnosti.
Finanční asistence nedovolena.	Finanční asistence povolena, ale je sledována informační povinnost jednatele a jeho odpovědností.
	Posílena úloha jednatele, je povinen jednat s péčí řádného hospodáře.
Společník nemá možnost ze společnosti vystoupit, jediné přes požadavek o zrušení jeho účasti u soudu.	Nově je zákonem umožněno vystoupení společníka ze společnosti při výrazných změnách ve společnosti, se kterými nesouhlasí.

Zdroj: vlastní zpracování.

3 Možnosti převodu podnikání

V dnešní době je normální, že podnikatel živnostník je z mnoha důvodů přesvědčen, že podnikání ve společnosti s.r.o., popř. v a.s. je výhodnější než podnikání jako osoba samostatně výdělečně činná (dále OSVČ). V každém druhu podnikání jsou obsaženy určité výhody i nevýhody. Mezi největší výhody podnikání ve společnosti s.r.o. je možno zahrnout:

- možnost určení atraktivního a snadno zapamatovatelného názvu firmy pro své podnikání,
- obraz podstatně lepší image pro jednání s dodavateli, odběrateli i bankou,
- možnost, aby jménem společnosti mohlo jednat více osob i bez plné moci, pokud je to potřeba,
- možnost zaměstnání osoby podnikatele ve společnosti na pracovně právní vztah a pojištění je pak odváděno částečně prostřednictvím zaměstnavatele,
- méně rizikové ručení pro společníka – za dluhy společnosti odpovídá společnost celým svým základním kapitálem, ale každý společník ručí jen do výše svého nesplaceného vkladu,
- neexistenci povinnosti odvádět sociální a zdravotní pojištění podnikatele,
- dobrou dostupnost dotací z fondů EU,
- možnost, že v případě potřeby, je možno změnit společníky, výše jejich vkladů do společnosti i jejich poměr,
- bezproblémová možnost prodeje společnosti,
- možnost snazšího „předání“ společnosti např. svým dětem,

Mezi nevýhody u podnikání OSVČ jsou nejčastěji zahrnuty následující:

- minimální odvody na sociální pojištění v případě dosažení ztráty z podnikání podnikatele, při minimálních odvodech nemocenského pojištění jsou přiznány malé dávky nemocenského pojištění,
- povinnost odvádět sociální a zdravotní pojištění podnikatele,
- neomezená odpovědnost podnikatele za dluhy a rizika spojená s podnikáním,
- ručení podnikatele, ručí za dluhy celým svým majetkem, včetně majetku osobního,

- nastalé problémy v souvislosti s ukončením podnikání OSVČ, kdy může dojít k zatížení až na řadu let, které negativně může ovlivnit život OSVČ i jeho blízkých osob,
- dodavateli, odběrateli i bankami a dalšími obchodními partnery je obvykle fyzická osoba vnímána jako méně důvěryhodný a méně finančně stabilní obchodní partner,
- psychické a nervové vypětí pro osobu podnikatele v určitých fázích podnikání,
- v případě úmrtí podnikatele, jsou všechny dluhy převedeny na dědice,
- v případě vedení daňové evidence problémovost získání úvěru, není k dispozici majetková struktura firmy (rozvaha),
- prodej obchodního závodu OSVČ je komplikovaný a nesnadný (především z důvodu, že fyzická osoba nadále ručí za všechny nesplacené dluhy ke dni prodeje obchodního závodu a také z existence skutečnosti, že prodej obchodního závodu fyzické osoby může odradit některé investory).⁹

V této kapitole jsou uvedeny možnosti, jak převést podnikání OSVČ na společnost s.r.o. Bude zde rozebrána možnost založení nového právního subjektu, s tím, že obchodní majetek OSVČ bude postupně převeden (prodán) na právnickou osobu, a to, společnost s ručením omezeným a podnikání OSVČ bude postupně ukončeno. Dále jsou rozebrány ještě další dvě možnosti, a to založení nového právního subjektu a následný prodej celého obchodního závodu nebo jeho části takto vzniklé obchodní společnosti s.r.o., a založení nového právního subjektu a vklad celého obchodního závodu fyzické osoby do takovéto nově vzniklé právnické osoby.

3.1 Založení nového právního subjektu a ukončení činnosti OSVČ

Tato kapitola je zaměřena na ukončení činnosti podnikání fyzické osoby a založení nového právního subjektu, společnosti s.r.o. Je to nejvíce používaný způsob, jak převést podnikání OSVČ na podnikání ve společnosti s.r.o. Jedná se vlastně o to, že je podnikatelem založen zcela nový právní subjekt, a to společnost s.r.o. Zároveň se začínajícím podnikáním ve společnosti s.r.o., je nadále provozována i činnost OSVČ. Postupně v obchodním závodě jsou uspokojovány zbylé dluhy, ukončovány obchodní vztahy, majetek je převáděn (prodáván) na společnost s.r.o., a jakmile se majetek dostane na nulu, je podnikání OSVČ ukončeno. Tento postup je volen převážně menšími podnikateli, kde není vlastněn velký

⁹ Webová stránka: <http://www.eliteczechia.cz> [8]

obchodní majetek. Čím menší obchodní majetek, tím snadnější a rychlejší ukončení podnikání OSVČ.

Pokud je podnikatel rozhodnut ukončit provozování živnosti, je povinen splnit několik důležitých kroků. Podnikatel je především povinen tuto událost oznámit několika institucím, a to živnostenskému úřadu, okresní správě sociálního zabezpečení, finančnímu úřadu a zdravotní pojišťovně. Na živnostenském úřadě by měla být podána Žádost o zrušení živnostenského oprávnění a následně, bezodkladně, nejpozději však do 30-ti dnů ode dne doručení žádosti, je vydáno živnostenským úřadem rozhodnutí o zrušení živnostenského oprávnění fyzické osoby. U živnostenského úřadu je možno oznámit ukončení činnosti osobně, písemně nebo zprávou prostřednictvím elektronické pošty s ověřeným elektronickým podpisem. Podnikatel je dále povinen tuto skutečnost oznámit na zdravotní pojišťovně a okresní správě sociálního zabezpečení do 8 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém je ukončena činnost živnosti. Dále je nutné tuto skutečnost oznámit příslušnému finančnímu úřadu do 15-ti dnů a podat daňové přiznání do 1.4., v případě daňového poradce do 1.7. Pokud je podnikatel vedeno účetnictvím, je povinen účtovat do posledního dne podnikání a k tomuto dni následně provést účetní závěrku.¹⁰

Pro podnikatele živnostníky je nejjednodušší se dostavit na živnostenský úřad osobně, kde je potřeba předložit pouze doklad totožnosti. Jelikož živnostenský úřad slouží jako CRM, je zde možnost o dané skutečnosti zároveň uvědomit i příslušný finanční úřad, danou zdravotní pojišťovnu a okresní správu sociálního zabezpečení. Existuje i jistota, že tímto způsobem budou dodrženy všechny zákonné lhůty související s ohlašováním dané skutečnosti.

A nyní k založení nového právního subjektu, společnosti s.r.o. Vzniku každé obchodní korporace musí předcházet období finančních, právních i administrativních příprav i prováděcích činností. Vznik obchodní korporace je proces, který může trvat až několik měsíců. Tato doba je odvinuta od velikosti dané firmy, předmětu podnikání, právní formy právnické osoby, od právní úpravy tohoto procesu z hlediska obchodního práva, živnostenského práva, práva účetního i daňového a od schopnosti a odpovědnosti odpovědných institucí právo interpretovat a realizovat. Celý proces je možno rozdělit na několik etap:

¹⁰ Webová stránka: <http://www.ipodnikatel.cz/> [10]

- přijetí prvotního záměru zakladatelů založit společnost s určitým předmětem činnosti;
- rozhodnutí zakladatelů o založení společnosti za účelem podnikání (společenskou smlouvou);
- zveřejnění rozhodnutí o založení společnosti;
- podání návrhu na zápis společnosti do OR, který musí být podán do 6-ti měsíců ode dne založení společnosti;
- provedení zápisu do OR a tím vznik společnosti.¹¹

3.1.1 Právní aspekty založení společnosti s.r.o.

Je nutno, aby vzniku předcházelo založení společnosti. Společnost s.r.o., která je kapitálovou společností, dle ZOK může být založena jediným zakladatelem.

Každá obchodní korporace je založena společenskou smlouvou, která je uložena ve Sbírce listin u OR. U společnosti s.r.o. je nutná forma společenské smlouvy jako veřejné listiny. Ve společenské smlouvě je nutno stanovit spoustu důležitých informací, jako je např. druhy podílů, výše vkladů jednotlivých společníků. Ve společenské smlouvě je dle zákona obsažena: firma společnosti; předmět podnikání nebo činnosti společnosti; určení společníků uvedením jména a bydliště nebo sídla (společníci jsou zapisováni do tzv. seznamu společníků, který je veden společností, a tyto údaje jsou zde uvedeny); určení druhů podílů každého společníka a práv a povinností s nimi spojených, dovoluje-li společenská smlouva vznik různých druhů podílů (tyto informace jsou také uvedeny v seznamu společníků); výši vkladu nebo vkladů připadajících na podíl nebo podíly; výši základního kapitálu a počet jednatelů a způsob jejich jednání za společnost. Při založení společnosti je dále ve společenské smlouvě uvedena: vkladová povinnost zakladatelů, včetně lhůty pro její splnění; údaj o tom, kdo je určen zakladateli jednatelem či jednatelem; určení správce vkladů a u nepeněžitého vkladu jeho popis, ocenění, částka, kterou je započítán na emisní kurs a určení osoby znalce, kterým bude provedeno ocenění nepeněžitého vkladu. Tyto uvedené údaje je možno po vzniku společnosti a splnění vkladové povinnosti ze společenské smlouvy vypustit. Jsou zde uvedeny jen pro období mezi založením a vznikem společnosti. Podpisy zakládajících společníků na společenské smlouvě by měly být úředně ověřeny, s ohledem na významu rozhodnutí založit obchodní korporaci.

¹¹ Vomáčková (2009) [6]

Při zakládání společnosti je nutné se dohodnout na výši základního kapitálu. V současné době po novele obchodního zákoníku je minimální výše vkladu určena na 1 Kč, popř. společenskou smlouvou může být výše vkladu určena vyšší. Dříve bylo zákonem stanoveno, že výše základního kapitálu musí činit nejméně 200 000 Kč, a to za podmínky, že každým společníkem je vloženo alespoň 20 000 Kč. Je tedy zřejmé, že podmínky jsou k 1.1.2014 výrazně změněny a nejspíš pro spoustu zájemců o založení takovéto společnosti, kteří nemají dostatečný kapitál, jsou otevřeny nové možnosti. Je ale logické, že každá začínající společnost by měla mít do začátku vytvořen základní kapitál v určité výši, a pokud by se každý držel této 1 Kč, tak asi by začátek podnikání nebyl zrovna jednoduchý. Začít podnikat bez jakéhokoliv základního kapitálu je téměř nereálné. Proto je rozumné společenskou smlouvou určit vyšší vklady zakládajících společníků, a tím pádem vytvoření alespoň nějakého základního kapitálu. Touto výraznou změnou v podstatě ztratila společnost s.r.o. svůj největší význam, a to je ručení společníků za dluhy společnosti do výše jejich nesplacených vkladů.

Vklad do nově vznikající společnosti může být jak ve formě peněžité, tak i nepeněžité. Nepeněžitý vklad bude oceněn nezávislým znalcem, který je určen dohodou stran a v současné době už není nutno, aby znalec byl jmenován soudcem. Odměna znalci je hrazena společností. V případě, že společnost nevznikne, je hrazena tato odměna zakladateli společně a nerozdílně. Rozdílem mezi cenou nepeněžitého vkladu určenou posudkem znalce a výší vkladu společníka je tvořeno vkladové ážio. Dle § 148 ZOK, je povinnost mít splacené celé vkladové ážio a na každý peněžitý vklad nejméně jeho 30 % před podáním návrhu na zápis společnosti do OR.

Společnost tedy vznikne zápisem do OR. Návrh na zápis do OR musí být podán ve lhůtě 6 měsíců ode dne založení společnosti.

3.1.2 Účetní aspekty založení společnosti s.r.o.

Každá právnická osoba, která je účetní jednotkou, je povinna vést účetnictví ode dne svého vzniku do dne svého zániku. *Vomáčková tvrdí (2009, s. 138): „Den vzniku obchodní společnosti je současně dnem vzniku účetní jednotky, od kterého vzniká účetní jednotce právnické osobě povinnost vést finanční účetnictví.“¹²*

¹² Vomáčková (2009) [6]

V období mezi založením a vznikem společnosti s.r.o. není účetnictví vedeno podle platných předpisů. Nastává zde však situace, že v tomto období jsou uskutečněny určité operace, které jsou spojené s budoucím majetkem společnosti. Pro toto období je stanoven tzv. správce vkladů, kterému jsou společníky předávány vklady, určené společenskou smlouvou. Vklady jsou již v této době před vznikem společnosti využívány v souvislosti s operacemi důležitými pro vznik společnosti. Vklady mohou být peněžní či nepeněžní. Pokud se jedná o nepeněžní vklad, tak je nutno, aby byl oceněn znaleckým oceněním, protože dohodou o ceně nepeněžního vkladu mezi dvěma stranami (společníkem vkladatelem a společností) není splněna podmínka nezávislosti smluvních stran, která je všeobecně požadovaným znakem reálné hodnoty.

Společností je většinou založen bankovní účet, na kterém jsou složeny peněžní prostředky od společníků v době mezi založením a vznikem společnosti, a z tohoto účtu mohou plynout přijaté úroky.

Všechny skutečnosti vzniklé v období mezi založením a vznikem společnosti je potřeba, aby byly správcem vkladů vyúčtovány a předány společnosti při jejím vzniku bez zbytečného odkladu. Je sestavován soupis majetku a jeho zdrojů ke dni vzniku účetní jednotky, podle kterého je sestavena zahajovací rozvaha nově vzniklé společnosti. Sestavení zahajovací rozvahy je na odpovědnost statutárního orgánu společnosti. Podoba zahajovací rozvahy je odvozena od doby předání majetku dle soupisu. Pokud je soupis předán hned ke dni vzniku společnosti, pak v aktivech budou peněžní položky, zřizovací výdaje či náklady příštích období a pohledávky za upsaný základní kapitál, popř. i hmotný a oběžný majetek z nepeněžních vkladů (viz. Tab. 3.1). Ale pokud je soupis předán v krátké době po dni vzniku společnosti, pak v aktivech bude pouze pohledávka za správcem vkladu. Tato možnost je však od 1.1.2002 zamítnuta, jelikož je v rozporu s pravidlem, aby správce vkladů předal veškerý majetek bez zbytečného odkladu ke dni vzniku společnosti. V obou případech jsou v pasivech uvedeny pravděpodobně položky, jako je základní kapitál, fondy a dluhy.

Tab. 3.1: Sestavení zahajovací rozvahy

ZAHAJOVACÍ ROZVAHA			
AKTIVA		PASIVA	
Hmotný majetek	500 000 Kč	Základní kapitál	3 000 000 Kč
Bankovní účet	1 200 000 Kč		
Pohledávky za upsaný základní kapitál	1 300 000 Kč		
CELKEM AKTIVA	3 000 000 Kč	CELKEM PASIVA	3 000 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Správce je povinen vystavit či přijmout a nadále uchovat doklady, které jsou spojeny se všemi operacemi s přijatým majetkem. Tyto doklady musí mít formu účetních dokladů, aby mohly být informace v nich obsažené považovány za věcně správné, úplné a průkazné. Po vzniku společnosti jsou doklady doopravdy považovány za účetní doklady.

Při každém převzetí majetku, ať už peněžitého či nepeněžitého, je povinen správce vkladu vystavit potvrzení o převzetí vkladu a tím i o splacení vkladu. Tato procedura není nějak problémová, pokud se jedná o peněžní vklad. Buď jsou peněžní prostředky převedeny z vkladatelova bankovního účtu na bankovní účet založený správcem vkladů, nebo jsou peněžní prostředky předány v hotovosti, a to přímo do rukou správce vkladů. Problém však může nastat v případě některých nepeněžních vkladů, např. v případě vkladu nemovitosti. Vlastnický může nemovitost přejít až po vzniku společnosti, což je provedeno zápisem do katastru nemovitostí. U takového vkladu není správcem vkladů vystavováno potvrzení o převzetí vkladu, ale je uzavírána smlouva o vkladu. U vkladu pohledávek je k tomu ještě uzavírána smlouva o postoupení pohledávky.

Při vzniku společnosti je prováděna inventarizace, kdy je fyzickou inventurou ověřován stav hmotného majetku ze soupisu majetku a dokladovou inventurou ověřován stav pohledávek, zřizovacích nákladů, nákladů příštích období, atd.¹³

Dále je potřeba definovat situaci vkladatele a především účtování jeho vkladu. V této chvíli je nutno rozlišit, zda je vkladatelem vedeno podvojně účetnictví či daňová evidence.

¹³ Vomáčková (2009) [6]

Aby účetní operace, spojené se vkladem, byly provedeny v souladu se zákonem o účetnictví a správnými postupy účtování, musí být nalezena správná odpověď na tyto následující otázky:

- kdy byla společnost, do které je vkládán majetek, založena,
- kdy došlo ke splacení vkladu správcí vkladu a v jaké výši byl vklad splacen,
- jaká výše nesplaceného vkladu zůstává ke dni vzniku společnosti,
- jaký podíl náleží vkladateli na základním kapitálu společnosti, do které je majetek vkládán,
- kdy společnost, do které je vkládán majetek, vznikla,
- ke kterému dni jsou vklady považovány za dlouhodobý finanční majetek,
- v jakém ocenění jsou vedeny cenné papíry a majetkové účasti na účtech dlouhodobého finančního majetku.

Účtování u vkladatele je nutno rozdělit do dvou etap, a to:

a) období mezi založením a vznikem společnosti – jak již bylo výše uvedeno, tak v tomto období jsou spláceny vklady správcí vkladu a vkladatelem je použit pro zúčtování účet 378 – Jiné pohledávky,

b) období od vzniku společnosti – ke dni vzniku společnosti je vkladatel majetkově účasten na společnosti. Vkladatel může využít tři účty a to podle toho, jaký je jeho podíl na základním kapitálu vzniklé společnosti. Může použít účet 061 – Podíly – ovládaná osoba (v případě podílu nad 50 %), účet 062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem (v případě podílu pod 50 %, ale nad 20 %) a účet 063 – Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly.

Pokud není splacen celý upsaný vklad před vznikem společnosti, tak je zúčtován pomocí účtu 367 – Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů. Při splacení vkladu je dluh na účtu 367 postupně snižován (viz. Tab. 3.2).

Tab. 3.2: Účtování při vzniku společnosti

Účetní případ	Text	Částka	MD	DAL
Účtování u vkladatele				
1.	Upsaný základní kapitál	300 000 Kč	378	221
2.	Vznik společnost – nabytí obchodního podílu	1 000 000 Kč	061	367
3.	Zápočet pohledávky a dluhu	300 000 Kč	367	378
Účtování u nabyvatele				
1.	Upsaný základní kapitál	1 000 000 Kč	701	411
2.	Zaúčtování peněžních prostředků na účtu	300 000 Kč	221	701
3.	Pohledávka z nesplaceného peněžního vkladu	700 000 Kč	353	701
4.	Připsané úroky z bankovního účtu	3 500 Kč	221	662
5.	Poplatek za vedení účtu	1 250 Kč	568	221

Zdroj: vlastní zpracování.

Pokud je vkladatelem vedena daňová evidence, tak účasti na jiných společnostech jsou vedeny v knize finančního majetku. Pokud je vkladatelem vedena daňová evidence, je nutno provést následující úkony:

a) Postup v období od založení do vzniku společnosti znamená, že:

- pokud je splacen peněžitý vklad, je nutno zúčtovat vydání peněžních prostředků jako nedaňový výdaj, a
- pokud je splacena nepeněžitá část vkladu, je nutno zaznamenat tyto skutečnosti v kartách majetku a zásob, tzn. zaúčtovat jejich úbytek.

b) Postup v období od vzniku společnosti je:

- do knihy finančního majetku zaúčtovat získanou majetkovou účast, tzn. podíl či akcii, a pokud je vklad zdanitelným plněním, tak navýšit o hodnotu odvedené daně z přidané hodnoty v souvislosti se vkladem ocenění finanční investice,
- nutno zúčtovat vydání peněžních prostředků jako nedaňový výdaj při splacení peněžitého vkladu,
- nutno zaznamenat úbytky v kartách majetku a zásob při splacení nepeněžité části vkladu,

- zaúčtování částky placené daně z přidané hodnoty spojené se vkladem do daňově neuznatelných výdajů při její úhradě správcí daně,

- povinnost zvýšit základ daně o pořizovací cenu majetku, který je předmětem vkladu, a to ve zdaňovacím období, ve kterém je uskutečněn vklad. Toto je však bráno jen v případě, že pořizovací cena v době úhrady dodavateli je zahrnuta do daňově uznatelných výdajů.¹⁴

3.1.3 Daňové aspekty založení společnosti s.r.o.

Daňové hledisko vzniku společnosti je spojeno především s tím, z jakých zdrojů je vytvořen majetek, který je společností vlastněn při jejím vzniku. Převážná část majetku vzniklé společnosti je získána z vkladů společníků, a proto je otázka, jak je pro daňové účely chápána podstata vkladů. *Jak tvrdí Vomáčková (2009, s.130): „Věcná podstata vkladů spočívá ve směně vkládaného majetku za obchodní podíly, účasti a akcie. Při nepeněžitých vkladech dochází často k rozpoznaní zhodnocení nepeněžitého majetku k okamžiku uskutečnění vkladu.“*

Existuje více účetních pohledů na zhodnocení nepeněžitého majetku. Převažující účetní hledisko, že zhodnocení nepeněžitého majetku při směně za právo společníka vázané ke vzniklému podílu na základním kapitálu, je výsledkem vkladu jako směny, ale reálný hodnotový přínos bude mít vklad majetku až při používání ve vzniklé společnosti, nebo např. při případném prodeji podílu společníkem. Z toho vyplývá, že vkladatelem není uznání zhodnocení vloženého nepeněžitého aktiva považováno za zisk, ale je považováno jen za přínos ke vkladům ve vlastním kapitálu, tj. jako zvláštní kapitálový fond z nového ocenění. Jelikož toto účetní chápání zhodnocení majetku při vkladu nevede k zisku, tak zde nevzniká souvislost s daní ze zisku.

Sice tento názor je zastáván většinou odborníků, ale existuje i názor, že při potlačení jedné ze zásad účetnictví, a to zásady opatrnosti, je možno zhodnocení majetku při nepeněžitém vkladu vnímat jak zisk. A potom je zde už brána v úvahu určitá souvislost s daní ze zisku. V ČR je toto zhodnocení vloženého nepeněžitého vkladu ke dni vkladu zaznamenáno jak u vzniklé společnosti – příjemce vkladu do ocenění vkladu a do výše základního kapitálu, tak u společníka – vkladatele do ocenění finanční investice a do kapitálového fondu vzniklého z rozdílu v ocenění. Tento rozdíl není v ČR, z hlediska zdanění zisku, prozatím zdaněn. Výjimkou v ČR jsou vkladatelé, kteří jsou podnikateli. Podnikatelé

¹⁴ Mirčevská, Prudík (2005) [2]

zhodnocení nepeněžitého majetku při vkladu účetně neregistrují. Těmi není vykazován žádný hodnotový přínos (kapitálový fond z nového ocenění, jak bylo již výše uvedeno), protože je finanční investice získaná vkladem je oceněna podle platných účetních předpisů jen ve výši účetní ceny vloženého majetku.¹⁵

V souvislosti s operacemi s nabytým podílem je důležitý pojem nabývací cena. Nabývací cena je definována zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále ZDP). Definice je zakotvena v § 24/7 a její znění je následující:

Nabývací cenou je v případě podílů v obchodní korporaci pro účely tohoto zákona rozuměna

a) hodnota splaceného peněžitého vkladu člena obchodní korporace,

b) hodnota nepeněžitého vkladu člena obchodní korporace. Hodnota tohoto vkladu je stanovena u člena obchodní korporace, který je

- poplatníkem uvedeným v § 2/2 (tj. poplatníci jsou daňovými rezidenty ČR, pokud mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti ČR mají daňovou povinnost, která je vztahována jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí), obdobně jako hodnota nepeněžitého příjmu v době provedení vkladu (§ 3 odst. 3)¹⁶. Hmotný majetek a nehmotný majetek, který byl zahrnut v obchodním majetku poplatníka, je oceněn zůstatkovou cenou (§ 29 odst. 2¹⁷) a ostatní majetek pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, vlastními náklady, je-li pořízen ve vlastní režii, nebo cenou určenou podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí u majetku nabytého bezúplatně. Je-li vkladem majetek, který byl zahrnut do obchodního majetku poplatníka a byl pořízen nebo nabyt v době kratší než 5 let před splacením tohoto vkladu do obchodní korporace, je oceněn pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, vlastními náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, a při nabytí majetku bezúplatně cenou určenou podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku; přitom u nemovitých věcí je nabývací

¹⁵ Vomáčková (2009) [6]

¹⁶ § 3 odst. 3 ZDP – Nepeněžní příjem se pro účely daně z příjmů fyzických osob oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku; jako pětinasobek hodnoty ročního plnění, pokud příjem spočívá v jiném majetkovém prospěchu, jehož obsahem je opakující se plnění na dobu určitou, života člověk nebo delší než 5 let.

¹⁷ V § 29 odst. 2 je definována zůstatková cena jako rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů stanovených z tohoto majetku, a to i tehdy, když do výdajů na zjištění zdanitelných příjmů byla poplatníkem zahrnuta pouze poměrná část odpisů (v případě odpisování hmotného majetku, který je pouze z části používán k zajištění zdanitelného příjmu) nebo byly poplatníkem v některých zdaňovacích obdobích uplatňovány výdaje procentem z příjmů.

cena zvyšována o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení před splacením vkladu,

- poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 (Poplatníci jsou daňovými rezidenty ČR, pokud mají na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení, kterým je brána adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“). Daňoví rezidenti ČR mají daňovou povinnost, která je vztahována jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Pokud poplatník, který není právnickou osobou, založen nebo zřízen podle právních předpisů ČR, má se za to, že má na území ČR sídlo.) ve výši zůstatkové ceny (§ 29 odst. 2) vkládaného hmotného majetku a nehmotného majetku a dále ve výši účetní hodnoty ostatního vkládaného majetku,

- poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 3¹⁸ a v § 17 odst. 4¹⁹, ve výši přepočtené zahraniční ceny,

c) pořizovací cena majetkové účasti v případě nabytí podílu koupí nebo cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí v případě nabytí podílu bezúplatně.

Nabývací cena podílu na obchodní korporaci není měněna při změně právní formy obchodní korporace a při fúzi, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace. Nabývací cenu podílu na obchodní korporaci lze zvýšit o výdaje (náklady) přímo související s držbou podílu v obchodní korporaci, pokud je poplatníkem prokázáno, že podle § 25 odst. 1 písm. zk) nebyly uznány jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tímto jsou myšleny výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Úroky z úvěrového finančního nástroje přijatého v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu jsou považovány za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a dobu, kdy je podíl držen osobou, která je s osobou, kterou je úvěrový finanční nástroj přijat, spojenou osobou, pokud není poplatníkem prokázáno, že úvěrový finanční nástroj s držbou tohoto podílu nesouvisí.

¹⁸ V § 2 odst. 3 je řečeno, že poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nejsou uvedeni v již zmíněném odstavci 2 tohoto paragrafu nebo to o nich není stanoveno mezinárodními smlouvami. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy ze zdrojů na území ČR. Poplatníci, kteří se na území ČR zdržují za účelem studia nebo léčení, jsou daňovými nerezidenty a mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, i v případě, že se na území ČR obvykle zdržují (tzn. pobývají zde alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích, do této doby je započítán každý započatý den pobytu).

¹⁹ Dle § 17 odst. 4 jsou poplatníci daňovými nerezidenty, pokud nemají na území ČR své sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR.

Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti jsou pro účely tohoto ustanovení omezeny výší 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud není poplatníkem prokázáno, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší. U člena obchodní korporace, který je plátcem daně z přidané hodnoty (dále DPH), je možno nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, není-li tato obchodní korporace plátcem DPH, zvýšit o částku odvedené DPH vztahující se k vloženému majetku.

Nabývací cena je u poplatníků uvedených v § 17²⁰ snižována o rozdíl mezi oceněním nepeněžitého vkladu o výši vkladu²¹ vypláceného obchodní korporací jejímu členovi nebo o část tohoto rozdílu, a dále o doplatek na dorovnání nebo dorovnání v penězích, na kterých vznikne poplatníkovi nárok podle zvláštního právního předpisu, pokud je tento doplatek na dorovnání nebo dorovnání v penězích zaúčtován v rozvaze. Nabývací cena nedosahuje záporných hodnot.

Nabývací cena podílu na obchodní korporaci je dále snižována o příjmy plynoucí členovi obchodní korporace při snížení základního kapitálu, s výjimkou příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně podle § 36 odst. 1 písm. b) bodu 3 (jedná se o 15 % z příjmu společníka společnosti s.r.o. nebo a.s. při snížení základního kapitálu nejvýše do částky, o kterou je zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu, je-li zdrojem tohoto zvýšení zisk obchodní společnosti nebo fond vytvořený ze zisku; přitom pro tento příjem vždy platí, že je základní kapitál snižován nejprve o tu část, která je zvýšena ze zisku obchodní společnosti nebo fondu vytvořeného ze zisku), nebo § 36 odst. 2 (jedná se také o 15 % z příjmů definovaných zákonem, např. z podílu na zisku z účasti na společnost s.r.o., z účasti komanditisty na k.s., z podílu na zisku tichého společníka, ze zisku převedeného řídící osobě na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy, z podílu na zisku z účasti na obchodní společnosti nebo v podílovém fondu, je-li podíl v nich představován cenným papírem, a z plnění ze zisku svěřenského fondu, z příjmu komplementáře k.s. a společníka v.o.s. plynoucí jako zisk po zdanění a a.s. nebo společnosti

²⁰ Poplatníkem daně z příjmů právnických osob je právnická osoba; organizační složka státu; podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy; podfond a.s. s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy; fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření; svěřenský fond podle ObčZ; jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízen, poplatníkem.

²¹ Vkladem se pro účely tohoto zákona rozumí vklad do základního kapitálu včetně jiného plnění ve prospěch vlastního kapitálu

s.r.o. po přeměně a.s. nebo s.r.o. na k.s. nebo v.o.s) a společníka společnosti s.r.o. i o vrácený příspěvek vložený mimo základní kapitál.

Jelikož v ČR existují i další daně kromě daně z příjmů, tak i ty se mohou dotknout této problematiky. Přesněji řečeno je na mysli DPH, daň z nabytí nemovitých věcí. Jelikož vklad je považován za směnu, a tím pádem představuje určitý obrat majetku, tak zde může být vklad považován za zdanitelné plnění. Daň z nabytí nemovitých věcí je pravděpodobně vybírána v případě, kdy je předmětem vkladu nemovitá věc. Daň nemovitých věcí je do 31.12.2013 upravena zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, který je nahrazen k 1.1.2014 zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí. Poplatníkem v tomto případě je nabyvatel nemovité věci a převod nemovité věci je zdaněn ve výši 4 % z nabývací hodnoty snížené o uznatelný výdaj. Jako nabývací hodnota je použita sjednaná cena, srovnávací daňová hodnota, zjištěná cena, nebo zvláštní cena a je stanovena ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.

Samozřejmě zde mohou být využity i další daně, jako např. darovací daň, v případě bezúplatného nabytí majetku od dárce. Darovací daň je od 1.1.2014 zařazena pod ZDP a je nově nazývána jako daň z bezúplatného příjmu. Stejně tak je i dědická daň nově zařazena pod daň z bezúplatného příjmu. Ale s tímto případem se setkáme spíše až po vzniku společnosti v době jejího trvání. Pokud tedy společnost s.r.o. nabude bezúplatný příjem, je zdaněn daní z příjmů právnických osob.

3.2 Založení nového právního subjektu a prodej obchodního závodu

V této kapitole je rozebrána další možnost převodu podnikání OSVČ na společnost s.r.o., a to založením nového právního subjektu a následný prodej celého obchodního závodu vzniklé obchodní společnosti s.r.o. Jedná se o celkem rychlou formu převodu podnikání, ale poměrně dražší než je postupné ukončení podnikání, protože je nutné nechat obchodní závod ocenit soudním znalcem a takovýto posudek může být celkem drahý, až několik desítek tisíc Kč. Cena posudku znalce je odvinuta od velikosti oceňovaného obchodního závodu.²²

Založení nového právního subjektu je již dostatečně rozebráno v předešlé kapitole, takže tato část je věnována především samotnému prodeji obchodního závodu.

²² Webová stránka: www.profispolecnosti.cz [11]

3.2.1 Právní aspekty prodeje obchodního závodu

Nově je upraven prodej obchodního závodu v ObčZ v § 502 a v § 2175 - § 2183, ve kterém je provedeno velké množství výrazných změn k 1. 1. 2014 a dále je upraven v ZOK, a to v § 190/2/i a § 421/2/m.

Podle již uvedeného § 502 ObčZ, je závod definován jako organizovaný soubor jmění, který je podnikatelem vytvořen a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. V podstatě závod je tvořen vším, co je zpravidla spojeno s jeho provozem. Prodej závodu je v podstatě spíše definován ObčZ. V ZOK je pouze uvedeno, že schválení převodu nebo zastavení obchodního závodu nebo takové jeho části, která by znamenala podstatnou změnu dosavadní struktury obchodního závodu nebo podstatnou změnu v předmětu podnikání nebo činnosti společnosti, je zahrnuta do působnosti valné hromady, jak u společnosti s.r.o., tak u a.s.

Při prodeji obchodního závodu je prodávající zavázán odevzdat kupujícímu firmu (ekonomický celek se všemi aktivy a dluhy dané firmy) a převést na něj vlastnické právo k obchodnímu závodu. Kupující je naopak zavázán převzít dluhy prodávajícího související s obchodním závodem a zaplatit kupní cenu, která je stanovena na základě údajů o souhrnu věcí, práv a dluhů (jmění) zaznamenaných v účetní evidenci prodávajícího obchodního závodu ke dni uzavření smlouvy.

Kupní cena je většinou věcí dohody a je obvykle odvozena z účetnictví a dalších hodnot uvedených ve smlouvě a v zápise o převzetí. Je však nutné dávat pozor na časovou prodlevu mezi datem uzavření smlouvy a nabytím její účinnosti. Pokud má smlouva nabyt účinnosti později než je uzavřena, je kupní cena měněna v závislosti na zvýšení nebo snížení jmění, k němuž došlo v meziobdobí mezi uzavřením a nabytím účinnosti smlouvy. Je zde však důležitá jedna věc, že prodávající prodejem firmy nezanikne.

Kupující je sice novým dlužníkem dluhů plynoucích z prodávajícího obchodního závodu, ale o těchto dluzích musí být informován, pokud není schopen jejich existenci rozumně předpokládat. Pokud to tak není, dále je ručitelem za splnění dluhů prodávající.

Pokud jsou strany obchodu domluveny, mohou jednotlivou položku z prodeje vyloučit, aniž by ekonomický celek obchodního závodu ztratil podstatu a vlastnost obchodního závodu. Měl by být proveden tzv. zápis o předání věcí zahrnutých do prodeje ke dni účinnosti smlouvy podepsaný oběma stranami, který je výčtem všeho, co je v obchodním závodě zahrnuto a co je kupujícímu předáváno. V zápise o předání věcí musí být i uvedeno co

chybí, i když to dle smlouvy nebo účetních záznamů závod spoluvytváří. Prodávající je povinen informovat o vadách a také je povinen bez zbytečného odkladu oznámit věřitelům či dlužníkům, že je obchodní závod prodán a komu.

Prodej firmy je majetkovou transakcí a pouze v případě, že koupená firma je zaplacená vlastními akciemi kupující společnosti, které však nejsou nově emitovány, ale kupující společností již jsou akcie drženy, může dojít k vlastnické transakci, která se může dostat až do úrovně zpětné kapitálové akvizice.²³

U prodeje obchodního závodu by měla být uzavřena smlouva, nejlépe písemná. S radikální změnou zákonů k 1. 1. 2014, však už není výslovně uvedena povinnost uzavřít písemnou smlouvu při prodeji obchodního závodu. Účinnost zápisu do OR nastává při nabytí vlastnického práva. Je-li kupující zapsán do OR, tak by měl zveřejnit informaci o tom, že je doklad o koupi obchodního závodu uložen do Sbírky listin, a pak tímto dnem nabývá účinnost vlastnické právo k obchodnímu závodu. Není-li kupující zapsán v OR, tak nabývá vlastnické právo k obchodnímu závodu až k datu účinnosti smlouvy.

U převodu prodáváného obchodního závodu není možno převést pohledávky a dluhy z veřejnoprávních vztahů (např. dluh z vyměření daně), živnostenská oprávnění, licence pro výkon určité činnosti, apod. V novém ObčZ je toto tvrzení výslovně zakázáno v § 2178, a to následovně: „Zakazuje se převést prodejem závodu na kupujícího právo vyplývající z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, u něhož to vylučuje smlouva, kterou bylo právo prodávajícímu poskytnuto, nebo vylučuje-li to povaha takového práva.“

3.2.2 Účetní aspekty prodeje obchodního závodu

Účtování o prodeji obchodního závodu je upraveno v Českém účetním standardu č. 011 Operace s obchodním závodem.

Prodej firmy je v postatě rozdělen na dvě části, na převod firmy jako celku a předání a převzetí jednotlivých aktiv a dluhů. Od tohoto je odvozeno i různé ocenění. Obchodní závod je jako celek ohodnocen celkovou kupní cenou a jednotlivé složky aktiv a dluhů jsou oceněny zvlášť, např. v reálných hodnotách.

Jedna z nejdůležitějších věcí, která je potřeba u prodeje obchodní závodu určit, je den, k němuž nabude smlouva o prodeji účinnosti, tzv. rozhodný den. Rozhodný den je definován v zákoně č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. Podle zákona č.

²³ Vomáčková (2009) [6]

563/1991 Sb., o účetnictví je rozhodný den spojován s počátkem účetního období, a proto je nejčastěji začátek kalendářního či hospodářského roku zvolen právě od rozhodného dne.

Dále je vysvětleno, jak je účtováno u prodávajícího a jak je účtováno u kupujícího.

a) Účtování u prodávajícího: Je vhodné, aby byla prodávajícím sestavena účetní závěrka k rozhodnému dni a provedena inventarizace majetku, který bude zahrnut do prodeje obchodního závodu.

Prodávajícím jsou vyřazena aktiva v účetních cenách na vrub mimořádných nákladů (je využit účet 588 – Ostatní mimořádné náklady), zrušeny opravné položky vázané k prodávanému majetku, oceňovací rozdíly k nabytému majetku nebo goodwill, o kterých je účtováno z předešlých transakcí. Dále jsou zrušeny rezervy (kromě rezerv povinně vytvořených dle zvláštních zákonů jako je např. atomový zákon, zákon o odpadech) a přechodné účty aktiv a pasiv, pokud nejsou převedeny na kupujícího. Dluhy a povinné rezervy podle zvláštních zákonů jsou převedeny ve prospěch ostatních mimořádných nákladů. Časové rozlišení související s prodejem firmy je v případě, že jeho povaha umožňuje převod na kupujícího, vyúčtováno podobně jako převzetí pohledávky či dluhů. Pokud takto nejde vyúčtovat časové rozlišení, tak je zaúčtováno do výsledku hospodaření.

Tržba z prodeje obchodního závodu je zaúčtována ve prospěch mimořádných výnosů (je využit účet 688 – Ostatní mimořádné výnosy), může však vzniknout i ztráta z prodeje obchodního závodu.

Výsledek z prodeje bude určen jako rozdíl mezi sumou daňových zůstatkových cen jednotlivých aktiv snížených o převáděné dluhy a cenou za obchodní závod, která je pak uvedena jako součást daňového přiznání na konci zdaňovacího období, kdy k prodeji obchodního závodu došlo.

Je nutno dávat pozor na ceny sjednané mezi spojenými osobami, které jsou definovány v § 23/7 ZDP. Zde je řečeno, že pokud jsou ceny sjednané mezi spojenými osobami odlišné od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo podobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložitelný, je upraven základ daně (dále ZD) poplatníka o zjištění rozdíl. To platí i v případě, že cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob je rovna nule. Pokud není možno určit cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo podobných podmínek, tak bude použita cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí kapitálově

spojené osoby, přitom jedna osoba je přímo účastněna na kapitálu nebo hlasovacích právech osoby druhé, nebo jedna osoba je přímo účastněna na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, a přitom je tento podíl představován alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25% hlasovacích práv těchto osob; nebo jestliže je jedna osoba nepřímo účastněna na kapitálu nebo hlasovacích právech osoby druhé, nebo jedna osoba je přímo nebo nepřímo účastněna na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, ale je potřeba, aby tento podíl představoval alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob.

Dále jsou spojenými osobami pro účely tohoto zákona brány jinak spojené osoby, než kapitálově spojené osoby. Jedná se o osoby, kdy jedna osoba se podílí na vedení nebo kontrole druhé osoby; kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob a tyto osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými (za jinak spojené osoby nejsou považovány osoby, když je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob); ovládající a ovládané a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou; blízké; nebo které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení ZD nebo zvýšení daňové ztráty.

b) Účtování u kupujícího: U kupujícího musejí být zúčtovány položky majetkových složek nabytých koupí obchodního závodu a položky dluhů spojených s koupí obchodního závodu. U kupujícího je využíván pro tyto účetní případy účet 395 – Vnitřní zúčtování. Dále je zúčtován vznik dluhu z koupě obchodního závodu, také přes účet 395. Kupující musí rozhodnout o způsobu ocenění převzatých majetkových složek obchodního závodu a má možnost zvolit ocenění v tržních cenách, které je vyústěno ve vznik goodwillu, nebo ocenění v účetních cenách, které je vyústěno ve vznik oceňovacího rozdílu. Následně goodwill nebo oceňovací rozdíl je kupujícím zúčtován.

Dluh z prodeje obchodního závodu zúčtuje pomocí účtu 372 – Dluhy z koupě obchodního závodu.

Případný goodwill může být kladný či záporný a je vypočítán jako součet znalecky přeceněných aktiv minus součet dluhů a kupní ceny obchodního závodu. V účetní osnově je uveden přímo účet pro operace s goodwillem, účet 015 – Goodwill. Pokud je goodwill kladný bude zaúčtován 015 – Goodwill / 395 – Vnitřní zúčtování, a když je goodwill záporný, tak bude zaúčtován opačně, tzn. 395 – Vnitřní zúčtování / 015 – Goodwill. Goodwill může být účetně odepisován po dobu 60 měsíců. Odpisy jsou zúčtovány v závislosti na tom, o jaký

goodwill se jedná. Pokud je goodwill kladný, tak odpisy jsou zúčtovány na 551/075²⁴ a pokud je goodwill záporný, tak odpisy jsou zúčtovány na 075/648, v tomto případě je nezvykle používán výnosový účet 648 – Ostatní provozní výnosy (viz. Tab. 3.3).

Tab. 3.3: Účtování prodeje obchodního závodu se vznikem goodwillu

Účetní případ	Text	Částka	MD	DAL
Účtování u prodávajícího				
1.	ID – zrušení opravné položky z materiálu	14 000 Kč	191	559
2.	ID – zrušení opravné položky k pohledávkám	7 000 Kč	391	558
3.	ID – rozpuštění ostatních rezerv	75 000 Kč	459	554
4.	ID – doúčtování ZC SMV (samostatných movitých věcí)	180 000 Kč	588	082
5.	ID- vyřazení SMV	450 000 Kč	082	022
7.	ID – vyřazení materiálu	3 053 000 Kč	588	112
8.	Převod dluhů z OV	500 000 Kč	321	588
9.	Převod dluhů vůči zaměstnancům	55 000 Kč	331	588
10.	Pohledávka z titulu prodeje obchodního závodu	4 500 000 Kč	371	688
11.	Úhrada pohledávky z prodeje obchodního závodu	4 500 000 Kč	311	371
Účtování u kupujícího – podle znaleckého ocenění				
1.	ID – převzetí SMV	195 000 Kč	022	395
3.	Příjemka – pořízení materiálu	2 855 000 Kč	112	395
4.	ID – převzetí dluhů z OV	500 000 Kč	395	321
5.	ID – převzetí dluhů vůči zaměstnancům	55 000 Kč	395	331
6.	ID – vznik kladného goodwillu	2 005 000 Kč	015	395
Výpočet: $(195\,000 + 2\,855\,000) - (500\,000 + 55\,000) - 4\,500\,000 = -2\,005\,000$ Kč				
7.	ID – dluh z koupě obchodního závodu	4 500 000 Kč	395	372
8.	VBÚ – úhrada dluhu z koupě obch. závodu	4 500 000 Kč	372	221
9.	Odpis kladného goodwillu	...	551	075

Zdroj: vlastní zpracování.

²⁴ Běžné účty při zúčtování odpisů, 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a účet 075 – Oprávky ke goodwillu.

Stejně jako goodwill, tak i oceňovací rozdíl může být kladný či záporný a je vypočítán stejně jako goodwill, akorát zde není využíváno znalecké ocenění, ale účetní ceny, které jsou vzaty z účetnictví prodávajícího. Takže oceňovací rozdíl je vypočítán jako součet aktiv převzatých v ocenění z účetnictví prodávajícího mínus součet dluhů a mínus kupní cena obchodního závodu. V účtové osnově je zaveden pro oceňovací rozdíl účet 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Pokud je oceňovací rozdíl kladný, je zaúčtován 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku / 395 – Vnitřní zúčtování, a pokud je oceňovací rozdíl záporný, tak je zaúčtován opačně, tzn. 395 – Vnitřní zúčtování / 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Oceňovací rozdíl může být účetně odepisován po dobu 180 měsíců. Pokud je oceňovací rozdíl kladný, tak odpisy jsou zúčtovány na 557/098²⁵ a když je oceňovací rozdíl záporný, tak odpisy jsou zúčtovány na 098/648. I v tomto případě je nezvykle pro odpisy využíván výnosový účet 648 – Ostatní provozní výnosy.

3.2.3 Daňové aspekty prodeje obchodního závodu

Prodej obchodního závodu je z hlediska daňového promítnut jak u prodávajícího, tak u kupujícího prostřednictvím daně z příjmů, daně z nabytí nemovitých věcí, DPH, silniční daně či daně z nemovitostí.

Pro účely daně z příjmů je potřeba rozlišit, o jaký prodej se jedná z pohledu prodávajícího, tzn., zda je proveden tradiční prodej obchodního závodu podnikatele, kterým není vedeno účetnictví nebo tradiční prodej obchodního závodu podnikatele, kterým je vedeno účetnictví nebo je proveden převod obchodního závodu, kdy převádějící společnost nabude za obchodní závod podíl v přijímající společnosti.

Velký rozdíl mezi tradičním prodejem a převodem je, že u tradičního prodeje nedochází k daňové kontinuitě, což znamená, že nedochází k přenosu daňových práv a povinností prodávajícího na kupujícího, ale u převodu za určitých podmínek je možnost daňové kontinuitě.

Při tradičním prodeji obchodního závodu podnikatelem, kterým není vedeno účetnictví, je uplatňován § 23 odst. 16 ZDP, kde je uvedeno, že:

²⁵ 557 – Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku a účet 098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku.

- při prodeji obchodního závodu poplatníkem, kterým není vedeno účetnictví, je do ZD započítáván příjem z prodeje a hodnota všech postupovaných dluhů, nejen takových, jejichž úhrada by byla výdajem,

- pokud součástí prodeje obchodního závodu jsou i zásoby uplatněné jako výdaj, tak základ daně bude zvýšen o rozdíl mezi hodnotou zásob a jejich cenou stanovenou při prodeji,

- pokud se jedná o plátce daně z přidané hodnoty, tak v případě hodnoty dluhů, které jsou brány jako zdanitelné plnění podléhající DPH se sníženou nebo základní sazbou, je brána hodnota včetně DPH, a

- není zde využito ustanovení § 23 odst. 13 ZDP, kde je uvedeno, že při vložení pohledávky do obchodní korporace, o které nebylo účtováno a nebyl o ni snížen ZD, a při postoupení pohledávky, o které nebylo účtováno, a nebyl o ni snížen ZD, je příjmem hodnota takovéto pohledávky.

Pokud je poplatníkem vedena daňová evidence, daňovým výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů je vždy především součet zůstatkových cen hmotného majetku, hodnota peněžních prostředků a cenin, hodnota finančního majetku, vstupní cena hmotného majetku vyloučeného z odpisování, pořizovací cena pozemku, hodnota pohledávky, jejíž úhrada by nebyla zdanitelným příjmem, hodnota dluhů, jejichž úhrada by byla výdajem.

Při tradičním prodeji obchodního závodu podnikatelem, který je účetní jednotkou, jsou zmíněny následující čtyři důležité paragrafy.

V § 23 odst. 1 ZDP je uvedeno, že základem daně je rozdíl, o který příjmy (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, anebo jsou od daně osvobozené), převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. U poplatníka účetní jednotky, je ZD rozdíl, o který výnosy převyšují náklady, a tento rozdíl je upraven podle tohoto zákona. V § 23 odst. 2 je především uvedeno, že pro zjištění ZD je účetní jednotkou vycházeno z výsledku hospodaření, který je ziskem nebo ztrátou. Dále v § 23 odst. 10 ZDP je uvedeno, že pro zjištění ZD je vycházeno z účetnictví vedeného podle zvláštního právního předpisu, pokud není zvláštním předpisem nebo ZDP stanoveno jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. A na závěr takové speciální ustanovení, které je obsaženo v § 24 odst. 8 ZDP, kde je přesně uvedeno: „Při prodeji obchodního závodu se nepoužijí ustanovení odstavce 2, která omezují uplatnění výdajů (nákladů) výší souvisejících příjmů u jednotlivě prodávaných majetků.“ Takto nám to

mnoho neřekne, ale po bližším pohledu na odstavec 2 z uvedeného § 24, je možno vyjádřit daňový režim prodeje obchodního závodu přes tři následující možnosti:

- § 24/2 je omezována daňová účinnost nákladů výší souvisejících příjmů u jednotlivě prodávaných částí majetku, tzn., že daňové omezení není bráno v úvahu a účetní přístup je ponechán bez omezení. Toto je spojeno s pohledávkami, hmotným majetkem vyloučeným z odpisování, hmotným majetkem využívaným k dosahování osvobozených příjmů z loterií a podobných soutěží, nehmotným majetkem, jehož účetní odpisy nejsou daňovým výdajem, pozemky, podíly na s.r.o. nebo družstvu, akciemi, které nejsou oceňovány v souladu s účetními postupy reálnou hodnotu, směnkami, o nichž je účtováno jako o cenném papíru,

- v ZDP není vůbec rozebrána daná problematika, takže účetní přístup je ponechán bez omezení (např. oblast zásob a účtů časového rozlišení a dohadných položek), nebo

- § 24/2 není omezována daňová účinnost nákladů výší souvisejících příjmů u jednotlivě prodávaných částí majetku, tzn. v ZDP je daná problematika speciálně upravena, a proto je uplatněn standardně daňově regulovaný postup. Takto speciálně upravena problematika je používána v oblasti odpisů hmotného majetku, odpisů nehmotného majetku, zůstatkové ceny hmotného majetku, rezerv a opravných položek podle zákona o rezervách, postoupení pohledávek vzniklých z titulu smluvních sankcí, zůstatky oceňovacího rozdílu a goodwillu z titulu koupě obchodního závodu, zrušení rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla daňově účinná nebo oceňovacího rozdílu vzniklému jinak než koupí, tj. vkladem nebo přeměnou.²⁶

U silniční daně je zrušena daňová povinnost původnímu vlastníkovu do konce měsíce předcházejícího měsíci, v němž daňová povinnost novému poplatníkovi vznikla, tj. do konce měsíce, v němž nabyta účinnosti smlouva o prodeji obchodního závodu je zrušena daňová povinnost prodávajícímu a v následujícím měsíci už vzniká daňová povinnost kupujícímu.

U daně z nemovitých věcí je situace podobná. Jelikož je vyměřována za roční zdaňovací období podle stavu k 1. ledna roku, na který je daň vyměřována, tak pokud přejdou vlastnická práva k nemovitosti během zdaňovacího období, je povinnost uhradit případný daňový nedoplatek převeden na nového poplatníka.²⁷ Jelikož většinou jsou převedeny i nemovitosti patřící k majetku prodávajícího obchodního závodu, je povinnost odvést daň z nabytí nemovitých věcí.

²⁶ Webová stránka: <http://www.ucetnikavarna.cz> [13]

²⁷ Vomáčková (2009) [6]

U prodávajícího je prodej obchodního závodu považován za zdanitelné plnění dle zákona o DPH, a pokud kupující není plátcem DPH, tak se jím stává ode dne nabytí majetku.

A v neposlední řadě je nutné uvést, že jak goodwill, tak oceňovací rozdíl je možno daňově odepisovat, a to v obou případech po dobu 60 měsíců.

3.3 Založení nového právního subjektu a vklad obchodního závodu

V této kapitole je rozebrána další a zároveň poslední možnost převodu podnikání OSVČ na společnost s.r.o., a to založením nového právního subjektu a následný vklad celého obchodního závodu nebo jeho části do takto vzniklé obchodní společnosti s.r.o. Jedná se o poměrně zdoluhavý proces, který je i finančně náročný. Stejně jako u prodeje obchodního závodu, je nutné nechat obchodní závod ocenit znalcem, jehož posudek může dosahovat ceny až několika tisíc Kč. Největší výhodou vkladu obchodního závodu je, že je takto výrazně navýšen základní kapitál ve společnosti s.r.o.

Založení nového právního subjektu je již výše dostatečně rozebráno, takže tato část je věnována především samotnému vkladu obchodního závodu.

3.3.1 Právní aspekty vkladu obchodního závodu

Další z možností, jak převést podnikání fyzické osoby na právnickou osobu, je založení nové právnické osoby a vklad celého obchodního závodu nebo jeho části do takto nově vzniklé společnosti. Pokud je vkládána pouze část obchodního závodu, je podmínkou, aby touto částí byla tvořena samostatná organizační a funkční složka, která je schopna provozovat podnikatelskou činnost. Takovýto vklad je velmi významný pro majetkovou strukturu společnosti.

Právní aspekty vkladu obchodního závodu jsou v podstatě shodné jako právní aspekty u prodeje obchodního závodu. I zde je nutno chápat obchodní závod jako věc hromadnou, ve které je obsažen soubor hmotných, osobních a nehmotných složek podnikání. *Jak tvrdí Šebestíková (2009, s. 149): „Vkladem podniku se převádějí věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem ke své povaze mají tomuto účelu sloužit.“* V dnešní terminologii: Vkladem obchodního závodu se převádějí věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování obchodního závodu nebo vzhledem ke své povaze mají tomuto účelu sloužit.

O vkladu obchodního závodu je uzavírána písemná smlouva, kterou je vkladatel zavázán odevzdat příjemci vkladu obchodní závod a převést na něj vlastnické právo k obchodnímu závodu a příjemce je povinen převzít dluhy vkladatele související s přijatým obchodním závodem (vkladem). Písemná smlouva je za společnost uzavřena správcem vkladu.

Protihodnotou vkladu neboli „kupní cenou“ je podíl na společnosti příjemce vkladu v podobě obchodního podílu. Jelikož je vklad obchodního závodu považován za nepeněžitě plnění, je nutné jeho „splacení“ ještě před zápisem do OR. Vklad obchodního závodu je splacen právě uzavřením písemné smlouvy, již výše uvedené. Ke dni splacení vkladu je vkladatel povinen obchodní závod předat a správce vkladu je povinen obchodní závod převzít, stejně jako ostatní peněžitě i nepeněžitě vklady při zakládání společnosti. Tímto aktem je nebezpečí škody na věcech patřících k obchodnímu závodu přesunuto z vkladatele na příjemce vkladu. Vlastnické právo k věcem náležejícím k obchodnímu závodu je přesunuto na nově vznikající společnost jejím zápisem do OR. Výjimkou jsou však nemovité věci, u kterých je vlastnické právo převedeno na příjemce vkladu až zápisem změny do katastru nemovitostí. Aby zápis změny do katastru nemovitostí byl proveden, je povinnost, aby vklad nemovitosti byl doložen písemným prohlášením vkladatele s úředně ověřeným podpisem, i když je nemovitost převáděna v rámci vkladu celého obchodního závodu. Takováto podmínka je vztažena i na některé další věci převáděné v rámci vkladu obchodního závodu, a to např. věci nehmotného rázu, jako jsou licence.

Ke dni zápisu do OR jsou na společnost převedeny nejen věci, práva a pohledávky (které jsou upraveny zákonem), ale i dluhy náležející obchodnímu závodu. Pod tyto dluhy jsou zařazeny nejen dluhy z obchodních vztahů, ale i ze vztahů úvěrových a pracovněprávních vztahů k zaměstnancům vkládaného obchodního závodu. Vkladem obchodního závodu nejsou na příjemce vkladu převedeny veřejnoprávní dluhy osoby vkládající obchodní závod, jako jsou různé daňové dluhy apod. Dále nelze převést živnostenská oprávnění, licence pro výkon určité činnosti, pokud jsou vázána na konkrétní osobu, jak právnickou, tak i fyzickou. Pro převod dluhů není povinný souhlas věřitele, avšak vkladatel je ručitelem za jejich splnění. Příjemce vkladu je povinen bez zbytečného odkladu informovat o nastalé skutečnosti jak dlužníky, tak i věřitele.

Při vkladu obchodního závodu vždy dojde ke klasické majetkové akvizici z pohledu příjemce vkladu, a pokud z pohledu vkladatele se jedná o získání podstatného či významného vlivu nabytím podílu ve společnosti příjemce, tak dojde i ke kapitálové akvizici.²⁸

Stejně jako u prodeje obchodního závodu, i zde je nutno uvést, že vkladatel (právnícká či fyzická osoba) vkladem obchodního závodu nezaniká.

3.3.2 Účetní aspekty vkladu obchodního závodu

Ze strany vkladatele se jedná o kapitálovou akvizici, pokud je nabyt rozhodující či významný vliv a z pohledu příjemce vkladu jde o majetkovou akvizici. O vkladu obchodního závodu je možno hovořit i o určité formě spojování společností či obchodních závodů.

U vkladu obchodního závodu není zákonem předepsána povinnost sestavit mimořádnou či mezitímní účetní závěrku. Mimořádná inventarizace majetku a dluhů je však žádoucí a nezbytná při převodu obchodního závodu, i když není zákonem stanovena povinnost provedení mimořádné inventarizace.

a) Promítnutí v účetnictví vkladatele:

Z pohledu vkladatele se jedná o tzv. převod čisté hodnoty aktiv, která je vyjádřena rozdílem mezi sumou majetku a sumou dluhů. Vkladatelem jsou vyřazena aktiva na vrub jiných pohledávek (je využit účet 378 – Jiné pohledávky), a to v účetních cenách. Vkladatel je povinen zrušit opravné položky, oceňovací rozdíly k nabytému majetku, goodwill, pokud jsou vytvořeny na základě předešlých transakcí. Zrušení rezerv, zrušení či převod přechodných účtů aktiv a pasiv je odvozeno od individuálního posouzení. Vkladatel dále je povinen převést dluhy a povinné rezervy ve prospěch jiných pohledávek (účet 378 – Jiné pohledávky).

Vkladatel převedením obchodního závodu nabude podíl na společnosti po zápise společnosti do OR, který je oceněn u vkladatele účetní (zůstatkovou) cenou majetku sníženou o převzaté dluhy, tzn. čistou hodnotou aktiv. Podíl je u vkladatele promítnut na účtu dlouhodobého finančního majetku (zde je využit účet ze skupiny 06 – Dlouhodobý finanční majetek) proti účtu 367 – Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů. Nakonec je zaúčtován zápočet pohledávky a dluhu v souvislosti se vkladem obchodního závodu, a to 367 – Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů / 378 – Jiné pohledávky (viz. Tab. 3.5).

²⁸ Šebestíková (2009) [3]

Sice méně častou záležitostí, ale určitou možností je vklad předluženého obchodního závodu. Tato možnost je vkladatelem využívána zejména při řešení ekonomických, organizačních i technických problémů řízení obchodního závodu. Pro další fungování předluženého obchodního závodu je tato možnost výhodná, protože je takto spojen s ekonomicky silnějším partnerem a je zajištěno další fungování obchodního závodu. Možnost vkladu předluženého obchodního závodu není příliš obvyklá u zakládání společnosti, ale spíše při zvyšování základního kapitálu, a proto je zde zmíněna pouze okrajově. Obchodní závod je považován za předlužený, když hodnota majetku je převyšena dluhy, neboli účetní hodnota vkládaného obchodního závodu je v záporné hodnotě. Majetková účast je oceněna nulou, o podílu není tedy účtováno a rozdíl je zúčtován do výnosů (zde je použit účet 688 – Ostatní mimořádné výnosy).

U vkladu předluženého obchodního závodu je u vkladatele podíl v jiné společnosti zdaňován už v období vkladu, na rozdíl od ostatních případů nabytých podílů (ty jsou zdaňovány až v okamžiku prodeje obchodního podílu). Tento vklad je evidován v podrozvahové evidenci na podrozvahových účtech 75 až 79.

b) Promítnutí v účetnictví příjemce vkladu:

U příjemce vkladu především je způsoben nárůst základního kapitálu a musejí být zúčtovány všechny majetkové položky nabyté vkladem obchodního závodu a také převzaté dluhy patřící k obchodnímu závodu. Pro toto zúčtování je využit účet 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál. Po určení hodnoty pro vklad, je tato hodnota zúčtována na účet 353 proti 419 (Změny základního kapitálu). Dále je porovnán účet 353 a podle výsledku je určeno, zda je vytvořen kladný nebo záporný oceňovací rozdíl nebo kladný či záporný goodwill.

Tab. 3.5: Účtování vkladu obchodního závodu

Účetní případ	Text	Částka	MD	DAL
Účtování u vkladatele				
1.	ID – vklad staveb v zůstatkové ceně	1 050 000 Kč	378	081
2.	ID – vyřazení stavby v pořizovací ceně	2 000 000 Kč	081	021
3.	ID – vklad pozemku	950 000 Kč	378	031
4.	Výdejka – vyskladnění materiálu	60 000 Kč	378	112
5.	ID – vklad pohledávky z OV	75 000 Kč	378	311
6.	VBÚ – vklad peněz z bankovního účtu	255 000 Kč	378	221
7.	ID – převod ostatních rezerv	150 000 Kč	459	378
8.	ID – převod dluhů z OV	350 000 Kč	321	378
9.	ID – převod krátkodobých bankovních úvěrů	1 000 000 Kč	231	378
10.	ID – nabytí podílu ve vzniklé společnosti	890 000 Kč	061	367
Podíl je vypočítán jako obrát účtu 378.				
11.	Zápočet pohledávky a závazku v souvislosti se vkladem obchodního závodu	890 000 Kč	367	378
Účtování u příjemce – účtování v cenách z účetnictví vkladatele				
1.	ID – převzetí stavby	1 050 000 Kč	021	353
2.	ID – převzetí pozemku	950 000 Kč	031	353
3.	Příjemka – převzatý materiál	60 000 Kč	112	353
4.	ID – převedená pohledávka	75 000 Kč	311	353
5.	VBÚ – převod peněz na bankovní účet	255 000 Kč	221	353
6.	ID – převod ostatních rezerv	150 000 Kč	353	459
7.	ID – převod dluhů z OV	350 000 Kč	353	321
8.	ID – převod krátkodobých bankovních úvěrů	1 000 000 Kč	353	231
9.	ID – hodnota určená pro vklad	700 000 Kč	353	419
10.	ID – vznik záporného oceňovacího rozdílu	190 000 Kč	353	097
Výpočet: obrát účtu 353 – hodnota určená pro vklad				
11.	Výpis z OR o zvýšení základního kapitálu	700 000 Kč	419	411
12.	Odpis záporného oceňovacího rozdílu	...	098	648

Zdroj: vlastní zpracování.

O vzniklém goodwillu je účtována v případě, že je provedeno individuální znalecké ocenění. Jak již je zmíněno výše u prodeje obchodního závodu, je v účtové osnově uveden přímo účet pro operace s goodwillem, účet 015 – Goodwill. Pokud je vytvořen kladný goodwill, je zaúčtován 015 – Goodwill /353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál, a pokud je vytvořen záporný goodwill, tak je zaúčtován opačně, tzn. 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál /015 – Goodwill. Goodwill může být účetně odepisován po dobu 60 měsíců. Odpisy jsou zaúčtovány v závislosti na tom, jaký goodwill je vytvořen, takže stejně jako v případě prodeje obchodního závodu. U kladného goodwillu jsou odpisy zúčtovány jako 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku / 075 – Oprávky ke goodwillu a u záporného goodwillu jako 075 – Oprávky ke goodwillu / 648 – Ostatní provozní výnosy.

V případě, že je použito ocenění vkládaného majetku v účetních cenách, může vzniknout oceňovací rozdíl. V účtové osnově je zaveden pro oceňovací rozdíl účet 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Pokud je vytvořen kladný oceňovací rozdíl, tak je zúčtován jako 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku / 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál. Pokud je naopak vytvořen záporný oceňovací rozdíl, tak je zúčtován obráceně a to 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál / 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Oceňovací rozdíl může být účetně odepisován po dobu až 180 měsíců. Odpisy jsou zaúčtovány v závislosti na tom, jaký oceňovací rozdíl je vytvořen. U kladného oceňovacího rozdílu jsou odpisy zúčtovány jako 557 – Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku / 098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku a u záporného oceňovacího rozdílu jako 098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku / 648 – Ostatní provozní výnosy.

Pokud předmětem vkladu je předlužený podnik, tak příjemce vkladu zaúčtuje zvýšení základního kapitálu o uznanou hodnotu vkladu a zbylá část je zaúčtována jako emisní ážio (pro operace s emisním ážiem je vytvořen účet 412 – Ážio).

3.3.3 Daňové aspekty vkladu obchodního závodu

Daňová situace je při vkladu obchodního závodu u vkladatele poměrně snadná a nenáročná. Plnění ve prospěch vlastního kapitálu nejsou daňově uznatelné podle § 25 odst. 1 písm. b) a m) ZDP²⁹. Tak jak je vidět už v části o účetních aspektech vkladu obchodního

²⁹ Jedná se o výdaje na zvýšení základního kapitálu včetně splácení zápůjček, převod zisku na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy, úhrada ztráty řízené osobě na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy a dále vyrovnání poskytované mimo stojícím společníkům na základě smlouvy o převodu

závodu, vkladatelem není zpravidla účtováno výsledkově, pouze u některých výjimek jako je polovina ročního odpisu vkládaného hmotného majetku či zrušení opravných položek. Daňová hodnota vloženého obchodního závodu je promítnuta do nabývací ceny podílu na příjemci vkladu.

Nabývací cenou podílu u vkladatele dle § 23a ZDP je cena převedeného obchodního závodu nebo jeho samostatné části, jak byl oceněn pro nepeněžitý vklad v přijímající společnosti v případě, jde-li o vztah mateřského a dceřiného obchodního závodu. V ostatních případech je nabývací cenou hodnota splaceného peněžitého nebo nepeněžitého vkladu u společníka, dle § 24 odst. 7 ZDP (vysvětleno již výše v kapitole 3.1.3 Daňové aspekty založení společnosti s.r.o.).

Příjemce vkladu je pokračovatelem v odpisování dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, které je započato vkladatelem. Příjemce vkladu je oprávněn převzít rezervy a opravné položky související s převedeným obchodním závodem, položky odčitatelné od ZD vztahující se k převedenému obchodnímu závodu nebo jeho části, na které vznikl nárok už vkladateli. Také je oprávněn převzít vyměřenou daňovou ztrátu a uplatnit ji.

Odpis případného goodwillu a oceňovacího rozdílu není daňově účinný a to z důvodu, že v případě vkladu obchodního závodu se jedná o bezúplatné nabytí majetku.

Z pohledu DPH není vklad celého obchodního závodu nebo pouze části považován za zdanitelné plnění. Pokud příjemce vkladu není plátcem DPH, je jím ze zákona stanoven ode dne nabytí obchodního závodu či jeho části.³⁰

zisku nebo ovládací smlouvy s členský příspěvek poskytnutý evropskému hospodářskému zájmovému sdružení se sídlem na území ČR.

³⁰ Webová stránka: www.danarionline.cz [7]

4 Praktická aplikace

V této části práce je prakticky aplikována nejlepší možnost převodu podnikání fyzické osoby na společnost s.r.o. na konkrétní firmu. Po rozebrání jednotlivých možností převodu podnikání po stránce teoretické, je vyhodnocena jako nejlepší a nejjednodušší možnost první, a to založení zcela nového právního subjektu, následný prodej obchodního majetku podnikatele – fyzické osoby a postupné utlumení činnosti fyzické osoby.

4.1 Charakteristika vybrané firmy

Pro praktickou aplikaci možnosti převodu podnikání z fyzické osoby na společnost s.r.o. jsou použita data z konkrétního podnikatele. Podnikatel je fyzickou osobou, jejíž provozovna je umístěna v malé vesničce Vatín, asi 2 km od města Žďár nad Sázavou na Vysočině. Firma je orientována na stavební zámečnictví, drobné strojírenství a kovovýrobu, např. výrobu florbalových branek, dodávky a montáže průmyslových a garážových vrat, výrobu zahradních doplňků a podobně. Podnikatelem je vedena daňová evidence a ve firmě je zaměstnáno 12 zaměstnanců. Firma má v obchodním majetku kromě jiného zahrnuta i dvě nákladní auta, která jsou využívána jak pro přepravu vlastních výrobků, tak jsou používána i k poskytování přepravy např. materiálu či výrobků jiným firmám. Obě nákladní auta jsou již daňově odepsána, ale nadále jsou využívána.

4.2 Popis úkolu

Podnikatelem – fyzickou osobou je vedena daňová evidence. Pro praktickou aplikaci jsou použita konečná data k 31.12.2013. Hlavním úkolem je vyhodnocení, jak by vybraná možnost převodu podnikání fyzické osoby na společnost s.r.o. jako nejlepší a nejvýhodnější mohla vypadat v praxi. Podnikatel sice ve skutečnosti je i zakládajícím společníkem ve společnosti s.r.o., ale pro naše účely je tato skutečnost potlačena a nad podnikatelem je uvažováno tak, že podniká pouze jako fyzická osoba. Na jeho zakladatelství a působení ve společnosti s.r.o. není brán zřetel.

Pro naše účely je nastíněna následující hypotetická situace. Podnikatelem je uvažováno, zda by neměl změnit podnikání fyzické osoby na společnost s.r.o. Důvodem pro takovéto podnikatelské myšlení je právě zvážení nevýhod podnikání fyzické osoby a výhod založení společnosti s.r.o. V jeho případě se jedná především o jeho celkem vysoký roční obrát, přibližně 10 000 000 Kč ročně a také skutečnost, že v poslední době se mu vede

uzavírat obchody se zahraničními firmami. Jsou vyhodnoceny tři situace, které jsou teoreticky popsány již výše, a to založení nového právního subjektu a ukončení podnikatelské činnosti fyzické osoby nebo založení nového právního subjektu a prodej obchodního závodu anebo založení nového právního subjektu a vklad obchodního závodu do nově vzniklé společnosti s.r.o.

Každá z uvedených možností převodu má své výhody i nevýhody. Co se týče založení nového právního subjektu a postupné utlumení činnosti fyzické osoby je největší výhodou jednoduchost a nízká finanční náročnost. Je to volba převážně pro menší podnikatele, kteří nemají ve vlastnictví velký obchodní majetek, a tím pádem je ukončení činnosti fyzické osoby je jednodušší. Největší nevýhodou je možno uvést nemožnost převedení dluhů a fyzická osoba je povinna tyto dluhy uhradit.

U možnosti založení nového právního subjektu a následného prodeje obchodního závodu fyzické osoby je velkou výhodou, že je fyzická osoba prodávána jako celek, což znamená, že je prodávána i s dluhy s ní souvisejícími, kromě teda dluhů vzniklých z veřejnoprávních vztahů. Oproti tomu nevýhodou u prodeje obchodního závodu je finanční náročnost (je možná nutnost znaleckého ocenění obchodního závodu jako celku), větší náročnost z účetního, právního, daňového i administrativního pohledu.

.U poslední možnosti založení nového právního subjektu a následný vklad obchodního závodu fyzické osoby je velkou výhodou, že je fyzická osoba vkládána jako celek, což znamená, že je vkládána i s dluhy s ní souvisejícími, kromě dluhů vzniklých z veřejnoprávních vztahů. Také je za výhodu považováno, že vklad je považován za bezúplatný převod. Velkou nevýhodou stejně jako u prodeje obchodního závodu je finanční (nutnost znaleckého ocenění firmy jako celku), účetní, právní, daňová i administrativní náročnost.

Po zohlednění způsobu provedení všech možností převodu podnikání z fyzické osoby na právnickou osobu a všech výhod a nevýhod jednotlivých způsobů, je vyhodnocena jako nejlepší možnost založení nového právního subjektu a postupné utlumení činnosti fyzické osoby, jak je již výše uvedeno.

4.3 Aplikace převodu podnikání fyzické osoby na společnost s.r.o.

Ve vybrané možnosti převodu podnikání jsou zahrnuty tři části, a to založení nového právního subjektu, prodej majetku fyzické osoby do nově vzniklé společnosti s.r.o. a samotné ukončení podnikání fyzické osoby.

4.3.1 Založení nového právního subjektu

Dva společníci (pan X, který už podniká jako fyzická osoba a pan Y) jako zakládající osoby spolu přijmou v lednu roku 2014 prvotní záměr založit společnost s.r.o. s podobnou oblastí činností, ve které už podniká pan X jako fyzická osoba. Takže činnost společnosti s.r.o. je zaměřena na kovovýrobu a zámečnictví. Rozhodnutím zakladatelů o založení společnosti vzniká k 1.2.2014 společenská smlouva. Poté jsou zakladatelé povinni zveřejnit rozhodnutí o založení společnosti s.r.o. a podat návrh na zápis do OR. Návrh na zápis do OR je podán k 8.2.2014, takže je splněna zákonná 6-ti měsíční lhůta podání návrhu na zápis do OR ode dne založení společnosti. Zápis do OR je proveden k 1.3.2014 a k tomuto dni vzniká společnost.

Společnost je také povinna před jejím zápisem do OR ohlásit předmět podnikání na živnostenském úřadě, kdy po týdnu je společností obdržen Výpis z živnostenského úřadu.

Zápis do OR je možno provést až pokud má společnost k dispozici Návrh na zápis do obchodního rejstříku, Notářský zápis o založení společnosti, Čestné prohlášení jednatele s ověřeným podpisem, Souhlas vlastníka nemovité věci s ověřeným podpisem ne starší 3 měsíců (v našem případě není potřeba, jelikož není vkládána žádná nemovitá věc), Prohlášení správce vkladu, Potvrzení banky o splacení základního kapitálu a Výpis z živnostenského úřadu.

Společnost je do OR zapsána pod názvem KOVOVÝROBA FEJT, s.r.o. Pro účely práce je tento název brán jako schválnelný, nepředpokládá se, že existuje společnost s podobným či zaměnitelným názvem. Sídlo společnosti je stejné, jako je sídlo fyzické osoby. Fyzická osoba má pronajaty prostory již zmíněné vesničky Vatín. Fyzická osoba vypoví nájem a právnická osoba si tyto prostory pronajme.

Jako statutární orgán, tedy jednatel, je stanoven pan X, u kterého jsou splněny všechny zákonné podmínky pro funkci jednatele. Jednatel je povinen plně zajišťovat obchodní vedení a řádné vedení předepsané evidence a účetnictví. Každý společník má 50% podíl na zisku, který je určen k rozdělení mezi společníky.

Zakladateli je založen bankovní účet u banky Raiffeisenbank a.s., v pobočce ve Žďáře nad Sázavou. Na tento bankovní účet jsou skládány peněžní vklady od zakladatelů. Jako správce vkladů je stanoven pan X. Převážně jsou skládány peněžní vklady, pouze jeden vklad je nepeněžní, a to ojetý osobní automobil oceněný na hodnotu 120 000 Kč (znalecké ocenění na základě cen obvyklých). Ke dni vzniku společnosti je předán správcem vkladu soupis majetku, podle kterého je účtováno (viz. Tab. 4.2) a je sestavena zahajovací rozvaha (viz. Tab. 4.1), kde jsou uvedeny peněžní vklady, základní kapitál sjednaný společenskou smlouvou i vložený nepeněžní majetek. I když je nově ze zákona určen základní kapitál na 1 Kč, zakladateli je společenskou smlouvou rozhodnuto stanovit základní kapitál vyšší, a to na 260 000 Kč, s tím, že každý společník je zavázán vložit do společnosti s.r.o. vklad ve výši 130 000 Kč. Jedním společníkem je tedy vložen osobní automobil v hodnotě 120 000 Kč a pouze 10 000 Kč v peněžní formě a druhým společníkem je vložen celý vklad 130 000 Kč v peněžní formě. Lhůta pro splnění vkladové povinnosti je zkrácena a společníci jsou povinni splatit vklady do 15.2.2014.

Ke dni zápisu do OR jsou tedy vklady všech společníků splaceny v plné výši.

Dále jsou vynaloženy zřizovací výdaje na zprostředkování služeb souvisejících se založením společnosti za 15 000 Kč, o kterých je účtováno ihned při otevření účetních knih, a do začátku jsou nakoupeny zásoby v hodnotě 45 000 Kč.

Tab. 4.1: Zahajovací rozvaha k 1.4.2014

ZAHAJOVACÍ ROZVAHA			
AKTIVA		PASIVA	
Hmotný majetek	120 000 Kč	Základní kapitál	260 000 Kč
Bankovní účet	30 000 Kč	Dluhy za společníky	60 000 Kč
Pohledávky za upsaný základní kapitál	110 000 Kč		
Zřizovací výdaje	15 000 Kč		
Materiál	45 000 Kč		
CELKEM AKTIVA	240 000 Kč	CELKEM PASIVA	240 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Tab. 4.1: Účtování u nově vzniklé společnosti s.r.o. ihned při otevření účetních knih

Účetní případ	Text	Částka	MD	DAL
1.	Základní kapitál	260 000 Kč	701	411
2.	Bankovní účet	30 000 Kč	221	701
3.	Dluh za společníkem	60 000 Kč	701	365
4.	Zřizovací výdaje	15 000 Kč	011	701
5.	Pohledávky za společníky za upsaný základní kapitál	110 000 Kč	353	701
6.	Nakoupený materiál	45 000 Kč	112	701
Sestavení zahajovací rozvahy.				
Účtování v dalším měsíci (leden 2013):				
7.	Uhrazení závazku za společníky	60 000 Kč	365	221
8.	Měsíční odpis zřizovacích výdajů	250 Kč	551	071
9.	Částečné uhrazení pohledávky za upsaný základní kapitál společníky	60 000 Kč	221	353

Zdroj: vlastní zpracování.

4.3.2 Prodej majetku fyzické osoby nově vzniklé společnosti s.r.o., plnění dluhů

Fyzická osoba se rozhodne, že společnosti s.r.o. je prodán všechn neodepsaný dlouhodobý hmotný majetek, zásoby i pohledávky.

Z knihy dlouhodobého majetku (příloha č. 2) je vybrán následující majetek: osobní automobil Honda CRV v zůstatkové ceně 102 617 Kč a osobní automobil Honda Civic v zůstatkové ceně 87 347 Kč. Osobní automobily jsou prodány v cenách vyšších, než jsou uvedené ceny zůstatkové, protože podnikatel i s ohledem na průzkum trhu je toho názoru, že hodnota osobních automobilů je vyšší. Honda CRV je tedy prodána za 150 000 Kč a Honda Civic je prodána za 120 000 Kč. Oba osobní automobily jsou odkoupeny nově vzniklou společností.

Podle knihy zásob (příloha č. 3) jsou na skladě zásoby ve dvou hodnotách, v nákladové 135 254,50 Kč a prodejní 145 401,14 Kč v této částce jsou zásoby prodány do společnosti s.r.o. Jako částka pro prodej zásob do společnosti je určen průměr nákladové a prodejní ceny, což je 140 328 Kč.

Z knihy pohledávek (příloha č. 4) i z knihy dluhů (přílohy č. 5) jsou vybrány ty částky, které nejsou zaplacený do 31.12.2013, takže jsou postoupeny všechny uvedené pohledávky a zaplacený všechny uvedené dluhy.

Prodejem majetku výše uvedeného celkem za částku 410 328 Kč a postoupením pohledávek v částce 60 % z 1 686 586,18 Kč, což je 1 011 951,70 Kč. Podnikatel si stanovil, že chce úhradou svých pohledávek získat alespoň 60 % jejich jmenovité hodnoty. Podnikatelem je celkem obdržena částka ve výši 1 422 279,70 Kč a z této částky jsou uhrazeny všechny nezaplacené dluhy v celkové hodnotě 1 399 158 Kč. V tuto chvíli je dosaženo dluhů na nulové úrovni a podnikatel se sám rozhodne, jak bude naloženo se zbytkem peněz z pokladny (kde je k 31.12.2013 zůstatek 253 422,07 Kč), z prodeje majetku a postoupení pohledávek, zda budou dále investovány nebo jinak využity.

Tyto všechny operace jsou provedeny v průběhu roku 2014 a k 31.12.2014 je sestavena poslední závěrka fyzické osoby a ukončeno podnikání. Je vypočítán ZD, který je nutno náležitě upravit s ohledem na operace provedené v roce 2014.

Jak u fyzické osoby, tak u právnické osoby provedení těchto transakcí má určité daňové dopady. U fyzické osoby je pro stanovení ceny obvykle využíván § 23 odst. 7 ZDP, který je již rozebrán v teoretické části práce. Fyzické osobě vznikne prodejem majetku pohledávka, která je zdaněna až při příjmu peněz. Co se týče majetku, je nutno uplatnit pouze poloviční daňový odpis a snížit základ daně o daňovou zůstatkovou cenu prodávaného majetku. Jelikož je hmotný majetek prodán za cenu vyšší než je cena zůstatková (příloha č. 6), je potřeba o tento rozdíl navýšit ZD. Dále je nutno zvýšit ZD o celou jmenovitou hodnotu prodáváných pohledávek (o částku 1 686 586,18 Kč).

U právnické osoby je nakoupený hmotný majetek odepisován z pořizovací ceny v prvním roce odpisování. Přijaté zásoby na sklad jsou zúčtovány do nákladů až při jejich spotřebě. Nakoupené pohledávky jsou zúčtovány rozvahově (není jimi ovlivněn ZD) a následně tedy není příjmem z úhrady těchto pohledávek zvýšen ZD. Protože jsou zúčtovány rozvahově a ne výsledkově, není možné k nim vytvářet a účtovat o zákonných opravných položkách.³¹

³¹ Webový stránka: www.ucetnikavarna.cz [12]

4.3.3 Ukončení podnikatelské činnosti fyzické osoby

K 31.12.2013 je rozhodnuto, že podnikatelská činnost fyzické osoby se dostala na nulu a podnikání je ukončeno. Podnikatel je rozhodnut, že se osobně dostaví na živnostenský úřad ve Žďáře nad Sázavou, kde je podnikatelem vyplněn Jednotný registrační formulář (dále JRF). Pomocí JRF je skutečnost o ukončení podnikatelské činnosti oznámena i zdravotní pojišťovně, okresní správě sociálního zabezpečení i příslušnému finančnímu úřadu.

5 Závěr

Hlavním cílem diplomové práce je definovat tři základní možnosti převodu podnikání fyzické osoby na podnikání ve společnosti s.r.o. z právního, účetního i daňového hlediska, a dále vyhodnotit nejlepší možnost, kterou prakticky aplikovat na fyzické osobě a nově vzniklé společnosti s.r.o. Autorka práce je názoru, že tento cíl byl jak z teoreticko-metodického hlediska, tak i z aplikačně-ověřovacího hlediska splněn.

Po teoretickém zhodnocení uvedených tří možností převodu podnikání po právní, účetní i daňové stránce a uvedení výhod a nevýhod každé z nich, je vybrána jedna jako nejlepší a nejjednodušší. Jedná se o první uvedenou možnost převodu podnikání a to tím, že je založen zcela nový právní subjekt, kterému je následně prodán majetek fyzické osoby a následné ukončení podnikatelské činnosti fyzické osoby. Tato možnost je především nejméně finančně nákladná a administrativně není tolik náročná jako prodej či vklad obchodního závodu.

V praktické části je tedy vybraná možnost aplikována na konkrétní fyzické osobě a nově vzniklé společnosti s.r.o. Nejdříve je nastíněno založení zcela nového právního subjektu, společnosti s.r.o. a jsou uvedeny základní praktické kroky při zakládání společnosti s.r.o. Dále je převáděn majetek fyzické osoby pomocí prodeje. Zde jsou vybrány určité položky majetku, jak dlouhodobého hmotného, tak i z krátkodobého, a ty jsou zpeněženy. Také jsou postoupeny pohledávky fyzické osoby v hodnotě 60 % ze jmenovitých hodnot. Částky pro prodej jednotlivých částí majetku jsou odvozeny z tržních cen. Po zpeněžení částí majetku fyzické osoby, podnikatel obdrží určitou částku, ze které jsou uhrazeny jeho dosavadní dluhy. Nakonec je upraven ZD a odvedena daň a se zbytek peněz naloží podnikatel podle svého uvážení, např. vloží tyto peněžní prostředky do nově založené společnosti s.r.o. a zvýší tím základní kapitál ve společnosti s.r.o. Nakonec je podnikání fyzické osoby ukončeno prostřednictvím živnostenského úřadu ve Žďáře nad Sázavou, který je určen jako CRM. Na konci roku 2014 je vypočítán základ daně z podnikání, který je upraven právě o operace v souvislosti s ukončením podnikání a je vypočítána a vypořádána daň z příjmů fyzických osob.

Seznam použité literatury

[1] HAVEL, Bohumil. *Zákon o obchodních korporacích*. Ostrava: Sagit, 2012. 827 s. ISBN 978-80-7208-923-9.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2013*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 424 s. ISBN 978-80-7263-771-3.

LUKEŠ, Martin a Martina Jakl. *Podnikání v České republice*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2012. 134 s. ISBN 978-80-245-1884-8.

MIRČEVSKÁ, Dalimila. *Kapitálové společnosti – daně, účetnictví, právo*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. 280 s. ISBN 978-80-247-3000-4.

[2] MIRČEVSKÁ, Dalimila a Bohumil Prudík. *Vklady, převody a prodej podniku*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing spol. s.r.o., 2002. 96 s. ISBN 80-247-0026-3.

MIRČEVSKÁ, Dalimila a Bohumil Prudík. *Vklady do obchodních společností*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2005. 156 s. ISBN 80-247-1365-9.

PILÁŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* 2. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 152 s. ISBN 978-80-7357-367-6.

SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 264 s. ISBN 978-80-7357-967-8.

SKÁLOVÁ, Jana a Pěva Čouková. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 312 s. ISBN 978-80-247-3000-4.

[3] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností – daňové a právní souvislosti*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. 296 s. ISBN 978-80-247-2760-8.

[4] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností – daňové a právní souvislosti*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 256 s. ISBN 978-80-247-4018-8.

[5] VEBER, Jaromír a Jitka Srpová. *Podnikání malé a střední firmy*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 336 s. ISBN 978-80-247-4520-6.

[6] VOMÁČKOVÁ, Hana. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. 4. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2009. 553 s. ISBN 978-80-7273-157-2.

- [7] [http://danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2432v3198-vklad-podniku/search query=](http://danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2432v3198-vklad-podniku/search%20query=)
- [8] <http://eliteczechia.cz/blog/item/42-p%C5%99echod-podnik%C3%A1n%C3%AD-osv%C4%8D-na-sro-nebo-as>
- [9] <http://www.firemnipravo.com/article/noz-2014-zmeny-u-akciovych-spolecnosti>
- [10] <http://www.ipodnikatel.cz/Ukonceni-podnikani/jak-ukoncit-provozovani-zivnosti.html>
- [11] <http://www.profishpolecnosti.cz/rady-zkusenosti/69-prechod-z-osvc-na-pravnickou-osobu>
- [12] <http://www.ucetnikavarna.cz>
- [13] <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2749v3567-prodej-podniku-v-danich-1-cast/>

Český účetní standard pro podnikatele č. 011 OPERACE S OBCHODNÍM ZÁVODEM

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí

Přednášky prof. Ing. Violy Šebestíkové, CSc.

Seznam zkratek

apod. – a podobně

a.s. – akciová společnost

atd. – a tak dále

CRM – Centrální registrační místo

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

EU – Evropská unie

JRF – Jednotný registrační formulář

Kč – korun českých

k.s. – komanditní společnost

MD – má dáti

např. - například

ObčZ – Občanský zákoník

OR – obchodní rejstřík

OSVČ – osoba samostatně výdělečně činná

popř. - popřípadě

společnost s.r.o. – společnost s ručením omezeným

tj. – to je

tzn. – to znamená

tzv. – tak zvaný

viz. – vizte (do slova vidět, odkaz na tabulky)

v.o.s. – veřejná obchodní společnost

ZD – základ daně

ZDP – Zákon o daních z příjmů

ZOK – Zákon o obchodních korporacích

ŽZ – Živnostenský zákon

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24.4.2014

Marhina Fešarová

jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha 1: Účtový rozvrh pro podnikatele pro rok 2014

Příloha 2: Kniha dlouhodobého majetku

Příloha 3: Kniha zásob

Příloha 4: Kniha pohledávek

Příloha 5: Kniha dluhů

Příloha 6: Soupis odpisů dlouhodobého majetku